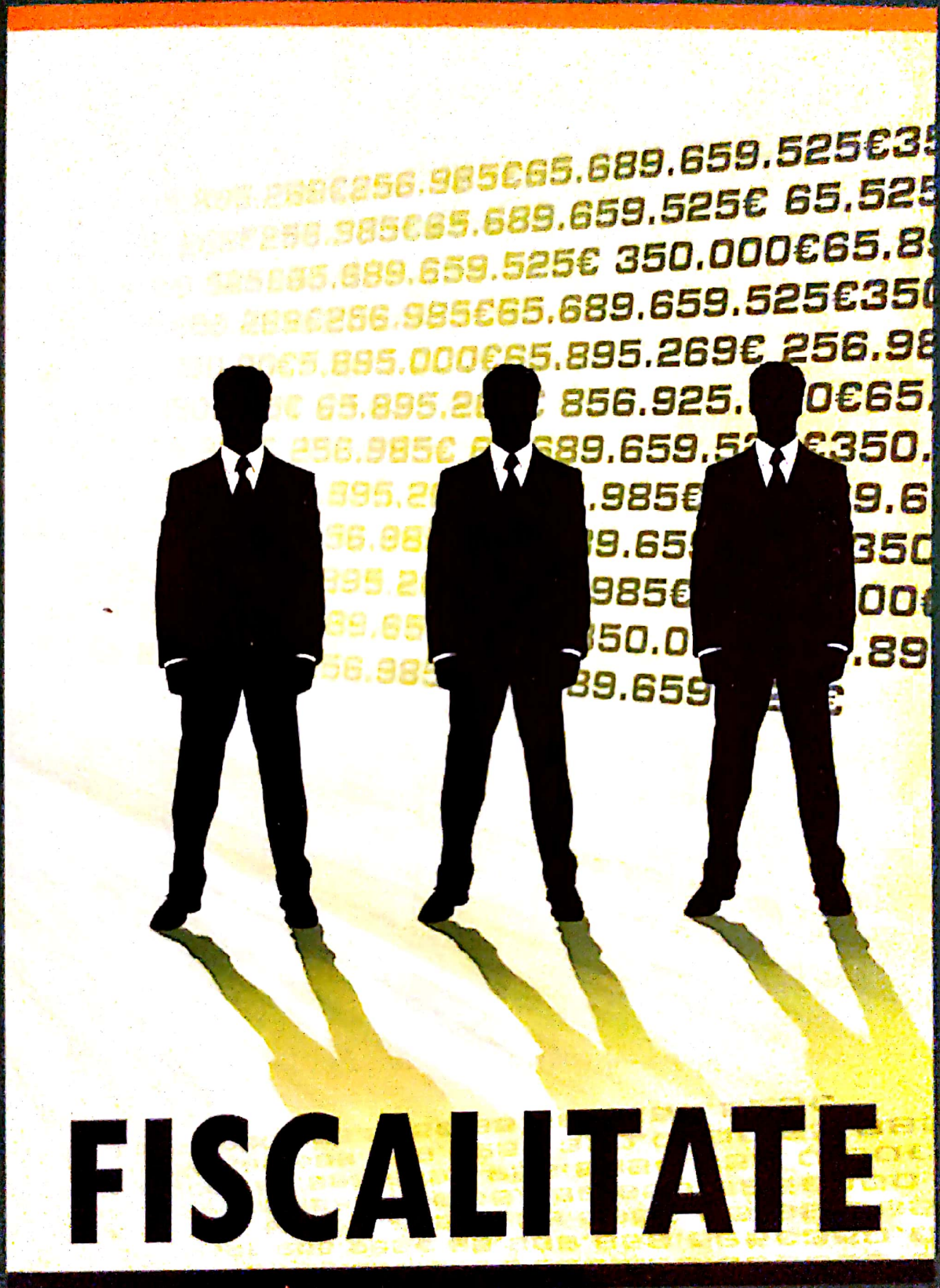
Ina CROITORU



FISCALITATE

PERFORMANTICA

Editura PERFORMANTICA
Institutul Naţional de Inventică, Iaşi
performantica@inventica.org.ro
Iaşi, Campusul Universitar "Tudor Vladimirescu",
Corp T24, Etaj 1, PO Box 727
Tel/fax: 0232-214763

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale a României

CROITORU, INA
FISCALITATE/
Ina CROITORU
– Iaşi: Performantica, 2009, 118pag, 14cm

ISBN: 978-973-730-595-4

Consilier editorial:
prof. dr. Traian D. Stănciulescu

Secretar de redacţie:
Octav Păuneţ

Copertă:
Carmen Anton

EDITURĂ ACREDITATĂ DE CNCSIS BUCUREŞTI, 1142/30.06.2003
Copyright © 2009
Toate drepturile asupra acestei ediţii sunt rezervate autorului

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Cuvânt înainte 5

CAPITOLUL 1.
ASPECTE GENERALE PRIVIND FISCALITATEA 7
1.1. Scurt istoric al fiscalității 7
1.2. Aparatul fiscal 19
1.3. Aspecte generale legate de impunere 29

CAPITOLUL 2.
IMPOZITE ŞI TAXE CE CONSTITUIE SURSE DE VENIT ÎN CADRUL BUGETELOR NAȚIONALE 37
2.1. Impozitul pe profit 37
2.1.1. Subiectul impozitului pe profit 37
2.1.2. Obiectul impozitului pe profit 39
2.1.3. Cota impozitului (unitatea tehnică de evaluare) 47
2.1.4. Termenul de plată 47
2.1.5. Drepturi şi obligații ale plătitorilor 48
2.2. Impozitul pe venit 49
2.2.1. Veniturile din salarii 52
2.2.2. Veniturile din activități independente 56
2.2.3 Venituri din cedarea folosinței bunurilor 61
2.2.4. Venituri din investiții 62
2.2.5. Venituri din pensii 64
2.2.6. Venituri din activități agricole 65
2.2.7. Venituri din premii şi jocuri de noroc 66

Scanned with OKEN Scanner

2.2.8. Venituri din alte surse 67
2.3. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor 68
2.4. Impozitul pe veniturile obţinute de nerezidenţi sau reprezentanţe ale firmelor străine în România 69
2.5. Taxa pe valoarea adăugată 72
2.5.1. Subiectul impunerii în cadrul TVA 73
2.5.2. Obiectul impunerii 74
2.5.3. Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată 78
2.5.4. Cota de impozitare a taxei pe valoarea adăugată şi operaţiunile scutite de la plata taxei 80
2.5.5. Obligaţii ale plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată 84
2.6. Accizele 86
2.6.1. Subiectul şi obiectul impunerii în cazul accizelor 86
2.6.2. Calculul accizelor pe tipuri de produse 89

CAPITOLUL 3.
IMPOZITE ŞI TAXE LOCALE 94
3.1. Impozitul pe clădiri 97
3.2. Impozitul pe teren 100
3.3. Taxa asupra mijloacelor de transport 103
3.4. Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor 104
3.5. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate 107
3.6. Impozitul pe spectacole 108
3.7. Taxa hotelieră 110
3.8. Taxe speciale 111
3.9. Alte taxe locale 112

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ 115

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Cuvânt înainte

Fiscalitatea reprezintă un domeniu controversat şi complex, atât din punctul de vedere al conţinutului cât şi din punctul de vedere al rapidităţii cu care se modifică legislaţia care stă la baza acesteia şi obiectivele care trebuie atinse prin utilizarea instrumentelor pe care aceasta le oferă.

Din aceste motive, o lucrare în acest domeniu are durată de actualitate mai redusă, în ciuda eforturilor ocazionate de colectarea informaţiilor necesare închegării unei lucrări complete. Prin urmare, am încercat să adun în acest curs de fiscalitate mai mult informaţii general valabile, care nu devin redundante pe măsură ce legislaţia fiscală se modifică şi care se adresează în special studenţilor din primul ciclu Bologna.

Autoarea

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1.
ASPECTE GENERALE PRIVIND FISCALITATEA

1.1. Scurt istoric al fiscalității

Literatura economică abordează fiscalitatea din două puncte de vedere.

În sens larg, aceasta desemnează totalitatea politicilor fiscale concepute şi aplicate de către un stat, adaptate conjuncturilor economice, cu scopul de a colecta resurse financiare utilizate fie pentru a influența agregate economice, fie pentru a restabili eventuale dezechilibre macroeconomice sau pentru a favoriza dezvoltarea anumitor tipuri de activități economice, respectând anumite principii. Aşadar, fiscalitatea este considerată a fi instrumentul utilizat de către organele competente ale statului pentru a pune în practică viziunea acestuia din urmă, referitoare la viața în comun şi activitățile desfăşurate pe teritoriul său[1].

În sens restrâns, prin fiscalitate se înțelege acea parte a procesului bugetar care se ocupă cu execuția veniturilor bugetare, prin aşezarea impozitelor, emiterea ordinelor de percepție, lichidarea şi încasarea propriu-zisă a impozitelor şi taxelor.

Unii autori definesc fiscalitatea ca pe o legătură între stat şi persoanele fizice şi juridice, legătură stabilită prin intermediul impozitelor şi taxelor[2] privite ca o componentă a resurselor financiare publice. Din acest punct de vedere, fiscalitatea mai poate

[1] Dariescu, Cerasela Nadia. *Drept Procedural Fiscal*, Casa de editură Venus, Iaşi, 2007, p. 11
[2] Tatu, L. et col.. *Fiscalitate, de la lege la practică*, Ed. All Beck, Bucureţti, 2004, p.1

fi privită şi ca totalitatea impozitelor şi taxelor reglementate prin intermediul actelor normative[3].

Etimologic vorbind, noţiunea de fiscalitate se află în directă legătură cu cea de fisc, ambele avându-şi originea din latinescul ***fiscus***, termen care desemna lada sau coşul în care se strângeau şi se păstrau banii. Pe măsură ce practica economică şi fiscală a avansat, în accepţiunea modernă prin fisc se înţelege atât acţiunea de a institui impozite şi taxe cât şi organele desemnate cu administrarea şi colectarea lor.

Existenţa impozitelor şi taxelor ca sursă de venit a statului a fost remarcată din cele mai vechi timpuri, ea fiind justificată de existenţa cheltuielilor publice. Ce se poate remarca din literatura de specialitate referitor la acestea este multitudinea tipurilor de impunere şi faptul că multe dintre acestea nu respectau principiul echităţii impunerii şi aveau vizibile efecte economice şi chiar sociale.

În Egiptul antic, se practica impozitul funciar, a cărui valoare se ridica la o cincime din producţia obţinută de pe o anumită suprafaţă de teren. La fel se întâmpla şi în ţări din Asia feudală, ţări precum China sau Bengal, unde se plătea o rentă funciară.[4] Dijma bisericească, practicată în Europa occidentală în perioada feudală, este un alt exemplu de impunere, al cărui obiect era producţia obţinută.

Un alt tip de impozit practicat din perioada feudală şi care a avut un important efect economic dar şi administrativ a fost impozitul pe rentă. De exemplu, pe teritoriile Veneţiei toate terenurile date în arendă şi cultivate erau impuse la o zecime din valoarea arendei, care era înregistrată într-un registru public, ţinut de funcţionarii fiscului din fiecare provincie sau district, iar dacă proprietarul nu arenda pământul şi îl lucra singur i se scădea impozitul la opt la sută din valoarea rentei presupuse a se obţine[5]. Aşa cum prezintă Smith în Avuţia Naţiunilor „Unele state, în locul

[3] Drosu Şaguna, Dan. *Drept financiar şi fiscal*, Ed. All Beck, Bucureşti, 2003, p. 345

[4] Smith, Adam *Avuţia Naţiunilor, cercetare asupra naturii şi cauzelor ei*, Vol. II, Ed. Universitas, Chişinău, p. 252

[5] Idem 4, p. 246

Scanned with OKEN Scanner

....ţinerii unui registru de arenzi, au recurs la un mijloc mult mai complicat şi costisitor, anume la o măsurătoare efectivă şi o evaluare a tuturor terenurilor din ţară. Probabil că ele s-au temut că, în scopul fraudării fiscului, arendaşul şi proprietarul s-ar putea învoi că să ascundă condiţiile reale de arendare. Cadastrul Angliei pare a fi fost rezultatul unei asemenea măsurători."[6]

„În vechile teritorii ale regelui Prusiei, impozitul funciar se stabileşte în baza unor măsurători şi evaluări, care se revizuiesc şi eventual se modifică din când în când. Pe baza acestor evaluări proprietarii laici plătesc între douăzeci şi douăzeci şi cinci la sută din venit, iar ecleziasticii, între patruzeci şi patruzeci şi cinci la sută".

„Măsurătorile şi evaluările din Silezia .... s-au făcut cu mare exactitate. Pe baza acestei evaluări, moşiile aparţinând episcopului din Breslau au fost impuse la 25% din arenda lor, iar celelalte venituri ale clerului de amândouă confesiunile, la cincizeci la sută...în timp ce domeniile Ordinului Teutonic şi ale celui de Malta, la patruzeci la sută"[7].

În schimb, în aceeaşi perioadă[8], în regatul Sardiniei şi provinciile franceze se percepea un impozit asupra pământului arendat, numit „***taille réelle***", sau „***prédiale***", al cărui obiect era reprezentat doar de pământul deţinut de oamenii de rând, nobilimea fiind scutită de la plata acestuia.

Un alt tip de impozit, care datează din perioada capitalismului timpuriu este impozitul pe chiria caselor. Acesta era practicat în Anglia, şi era plătit, în mod paradoxal, de către chiriaş, fapt care făcea deci să ridice practic valoarea chiriei cu valoarea impozitului. Cauza aşezării unui asemenea gen de impozit pare destul de greu de înţeles în zilele noastre, iar Adam Smith explică.... „Principala cheltuielă a celor bogaţi o constituie luxul şi vanitatea..iar...o casă grandioasă[9] le pune în valoare toate obiectele de lux şi de paradă pe

---

[6] Idem 4, p.249
[7] Idem 4, p. 250
[8] este vorba de secolele XVII-XVIII
[9] pe care vor plăti chirii mai mari şi in consecinţă şi impozit pe chirie mai mare, în cazu în care nu sunt ei proprietarii casei (n.a.)

Scanned with OKEN Scanner

care le posedă. De aceea un impozit pe chiria caselor va cădea mult mai greu asupra bogătaşilor..." însă „Nu e ceva prea nerezonabil ca bogătaşii să contribuie la cheltuielile publice, nu numai în proporţie de venitul loc, ci chiar cu ceva mai mult."[10]

În Olanda, pentru toate casele, locuite sau nu, deci care aduceau sau nu chirie proprietarului lor, se percepea un astfel de impozit pe chiria caselor care se ridica la 2,5% din valoarea lor, indiferent de chiria percepută, fapt care presupunea, evident, o evaluare a acestora, atât imediat după ce erau construite cât şi oridecâte ori se făceau îmbunătăţiri ale acestora. Desigur că evaluarea valorii caselor putea să fie făcută în mod subiectiv, de multe ori fiind inferioară valorii reale, de aceea, cu timpul „născocitorii diferitelor impozite aşezate pe case ..... au reglementat impunerea după elemente mult mai vizibile"[11]. Se pare că aceste elemente au fost destul de numeroase şi ciudate. În Anglia, primul impozit de acest fel a fost aşa-numitul ***hearth-money***, un impozit de doi şilingi de fiecare vatră. Pentru aceasta trebuia să se procedeze la o vizită a reprezentantului fiscului în fiecare casă pentru a număra exact numărul vetrelor şi a stabili impozitul de plată, lucru considerat supărător de englezi. În consecinţă a fost perceput doar o perioadă scurtă de timp după care a fost înlocuit de un impozit pe fiecare casă locuită, a cărui mărime depindea de numărul ferestrelor acestora – patru şilingi la o casă cu zece ferestre, opt pentru casele cu douăzeci de ferestre şi douăzeci de şilingi pentru cele cu mai mult de treizeci. Nici acest impozit nu a rezistat o perioadă prea îndelungată datorită faptului că era destul de costisitor, fiind înlocuit cu un impozit calculat ca sumă fixă pentru fiecare casă (trei şilingi în Anglia, un şiling în Scoţia) la care se adăuga o sumă de minimum de doi penny pentru casele cu până la şapte ferestre şi de maximum doi şilingi pentru cele cu peste douăzeci şi cinci de ferestre[12].

Şi profitul adus de folosirea capitalului, fie sub forma dobânzilor fie sub forma profitului din desfăşurarea unor activităţi, a

[10] Idem 4, p. 256
[11] Idem 4, p. 258
[12] Idem 4, p. 259

Scanned with OKEN Scanner

fost impus încă din perioada capitalismului timpuriu. Problema cea mai spinoasă în legătură cu instituirea acestui tip de impozit a fost faptul că nu se putea afla cu exactitate care erau veniturile reale obținute de pe urma capitalului, evaluarea fiind foarte vagă și arbitrară, fapt care a făcut ca impozitul să fie considerat inechitabil și ineficient din punctul de vedere al colectării de resurse băneşti. Singura modalitate prin care se puteau îndepărta acestea neajunsuri, spune Adam Smith, era „o extremă moderație a lui" pentru a determina contribuabilii să-și declare veniturile și să-l plătească.

Modalitatea de impunere diferea de la un stat la altul. După cum scria Adam Smith, în Hamburg, locuitorii erau obligați să plătească statului un sfert din averea pe care o posedau, iar din cauză că în cadrul averii predomina capitalul, acesta era considerat un impozit pe capital. Locuitorii trebuiau să-și aprecieze singuri impozitul pe care-l aveau de plătit și să declare sub jurământ, în fața reprezentantului fiscal că acea parte reprezenta un sfert din ceea ce dețineau, fără să fie cercetați mai în amănunt.

În cantoanele elvețiene, din cauza numeroaselor calamități naturale care le afectau, statul a considerat normal să impună fiecărui cetățean să declare veniturile pe care le câștiga și să participe proporțional cu acestea pentru a colecta fonduri publice din care să susțină îndepărtarea efectelor calamităților.

În Olanda, impunerea veniturilor se făcea pe același principiu ca și în Hamburg, locuitorii fiind impuși la o dare de doi la sută din venituri, impozit cunoscut sub denumirea de ***„al cincizecilea penny"***. Smith afirma că „impozitele se plăteau cu multă corectitudine" și că „nici nu le trece prin minte că vreunul dintre concetățenii lor i-ar putea înșela" declarând altceva decât veniturile reale sau neplătind[13].

În Anglia, impozitele pe profitul rezultat din desfășurarea activități economice erau de tipul impozitului asupra comercianților și vânzătorilor ambulanți, impozitul asupra trăsurilor și sedanelor și taxa plătită de cârciumari pentru obținerea licenței de vânzare a berii și băuturilor spirtoase. Aceste impozite erau proporționare cu

[13] Idem 4, p. 262-263

Scanned with OKEN Scanner

volumul afacerilor comercianţilor şi era suportat, în cele din urmă, tot de către consumatorul final, cu toate că introducerea acsetor impozite se făcuse pe timp de război, întrucât se considera necesar ca şi comercianţii să participe într-o oarecare măsură la susţinerea cheltuielilor de război, întrucât aveau să profite şi ei de pe urma acestuia[14].

În Franţa, se percepea un impozit numit *„taille personelle”*, aşezat asupra profitului obţinut din agricultură şi considerat de Smith cel mai mare impozit perceput vreodată în Europa. Se pare că marii seniori, cu toate că uneori erau dispuşi să-l susţină pe suveran, refuzau să plătească orice sumă care ar fi reprezentat un impozit permanent, de aceea, regele trebuia de multe ori să se mulţumească să supună impozitării doar pe cei prea slabi ca să se poată împotrivi acesteia.

În provinciile sudiste ale Americii de Nord se plătea ceea ce numim *„capitaţie”*, adică o taxă anuală, plătită pentru fiecare sclav negru utilizat la muncile din agricultură, impozit plătit dealtfel peste tot în Europa, unde la munca din agricultură se utilizau şerbii. Pentru utilizarea slujitorilor şi a personalului domestic, în Olanda şi Anglia se plăteau impozite calculate tot ca sume fixe, în funcţie de numărul acestora.

Totodată, tranzacţiile erau supuse indirect impozitării, prin perceperea taxelor de timbru. În Anglia, acestea erau percepute ca taxă fixă pe contract, indiferent de valoarea acestuia, în timp ce în Olanda, de exemplu, se percepeau atât taxe fixe pentru înregistrări, cât şi taxe proporţionale cu valoarea proprietăţilor transmise, în cazul contractelor de vânzare-cumpărare. La fel se întâmpla şi cu testamentele, care erau timbrate proporţional cu averea lăsată. Dealtfel, transferul de proprietăţi era taxat încă de pe vremea împăratului Augustus, care percepea un impozit pe transferul averii de la morţi la vii egal cu a douăzecea parte din valoarea moştenirii, denumit *„vicesima haereditatum”*[15]. Mai târziu, în unele state din

[14] Idem 4, p. 263-264
[15] Idem 4, p. 269

Scanned with OKEN Scanner

Europa Occidentală, moştenirile directe, de la ascendenţi la descendenţi, au fost scutite de la plata impozitelor.

Şi veniturile din salarii au constituit obiect al impunerii, în statele dezvoltate din Europa, încă din perioada de trecere la capitalism. Ca şi astăzi, suportatorul impozitului era tot muncitorul, iar plata propriu-zisă era făcută de către patron. Adam Smith arată că efectul direct asupra societăţii, prin practicarea acestui tip de impunere, era „o reducere mare asupra rentei pământului şi o creştere a preţului produselor manufacturate”[16], de aceea îl considera absurd şi dăunător. Acelaşi lucru susţine şi David Ricardo, referitor la efectul pe care îl avea instituirea impozitelor pe salarii, la acea vreme: „urcă salariile şi, prin urmare, reduc rata profitului capitalului”[17]. Explicaţia logică pe care am avea-o în legătură cu acest efect ar fi aceea că patronul, fiind nevoit să plătească, în numele muncitorului, un impozit pe salariul acestuia, ar trebui să recupereze această cheltuielă urcând preţul produselor vândute, pentru a nu pierde din profit. În acelaşi timp, tot din afirmaţiile lui Ricardo, rezultă că mărimea salariilor claselor inferioare de muncitori era reglementată şi depindea de cererea de muncă şi preţul alimentelor, astfel încât orice creştere a preţurilor produselor de bază atrăgea o creştere a salariilor muncitorilor.

La fel, în Boemia, după schimbarea sistemului financiar de la 1748, a fost stabilit un impozit deosebit de apăsător, pe activitatea meşteşugarilor, a cărui mărime se stabilea în funcţie de clasa căreia aparţineau.

Probabil că starea proastă a economiei şi perpetuarea războaielor a dus la creşterea continuă a cheltuielilor statelor, de aceea, la un moment dat, când administraţia nu reuşea să colecteze fondurile necesare impozitând căştigurile populaţiei, s-a trecut la taxarea articolelor de consum, fie că era vorba de articole necesare traiului de zi cu zi, fie că erau bunuri de lux.

În Anglia, consumurile de sare, piele pentru încălţăminte, săpun, lumânări sau combustibil, erau cu toate taxate în momentul

[16] Idem 4, p. 274
[17] Ricardo, David. *Opere Alese*, vol.1, Editura Universitas, Chişinău, 1993, p. 177-179

Scanned with OKEN Scanner

achiziţionării mărfurilor[18]. Smith arată că doar cărbunii transportaţi pe uscat sau căi navigabile erau scutiţi de taxă, ceea ce ne duce cu gândul la accizele asupra combustibilului de genul uleiurilor minerale, percepute astăzi. Consumul de produse era impozitat şi în Franţa, dar efectele impunerii, difereau în funcţie de mărimea impozitului şi tipul produsului. De exemplu, în timp ce impozitul pe sare a micşorat producţia de sare la jumătate, reducerea la jumătate a taxei de vânzare pe piaţă a peştelui a crescut consumul de peşte de două ori şi probabil, în aceeaşi măsură şi profitul vânzătorilor, inclusiv veniturile ţării[19].

În Spania, taxa se numea „***alcavala***" şi se percepea în sumă fixă, pentru vânzarea oricărui bun şi de fiecare dată când bunul era revândut. Pentru perceperea acesteia era nevoie de un număr mare de funcţionari fiscali, care erau responsabili cu controlul transportului mărfurilor de la o provincie la alta sau de la un depozit la altul, inclusiv cu vizite la comercianţi şi producători[20].

În regatul Neapolelui se percepea un impozit de trei la sută din valoarea fiecărui contract de vânzare, dar uneori se acceptau şi plăţi forfetare în locul lui.

În Olanda se percepeau taxe pe făina şi mălaiul măcinate la moară, sau pe pâinea coaptă în cuptor. Tot în Anglia, se mai taxa deţinerea de trăsuri şi de argintărie, în timp ce în Olanda se plătea o sumă pe individ pentru a obţine permisul de a bea ceai.

Adam Smith pomeneşte şi de practicarea accizelor, în special pentru produsele indigene destinate consumului intern, arătând că doar câteva categorii de mărfuri, care se consumau foarte frecvent, precum berea şi whisky-ul, erau accizate.

De asemenea, mai vechi decât accizele, au fost taxele vamale. În Anglia, ele erau denumite „***customs***" şi erau divizate în mai multe categorii: lâna şi pielea, impuse pentru protejarea producţiei interne de lână şi stofe, vinul - taxa se numea „***tonnage***" şi era percepută în sumă fixă la butoi - şi celelalte mărfuri, taxate ad valorem, motiv

[18] Idem 4, p. 280-281
[19] Idem 17, p. 189-190
[20] Idem 4, p. 301

Scanned with OKEN Scanner

din care taxa se numea „*poundage*" de la denumirea în limba engleză a lirei sterline.

În unele provincii din Franţa impozitul pe sare se plătea în sumă fixă şi se numea „*la gabelle*", în timp ce pentru accize se utiliza termenul de „*aides*". Taxele vamale se numeau „*traites*" şi erau la rândul lor practicate diferit, pe grupe de provincii, după statutul pe care acestea îl aveau. La fel, şi ducatul Milano era împărţit în şase provincii, fiecare cu sistemul ei de impunere[21].

Ricardo pomeneşte în tratatul său „Despre Principiile Economiei Politice şi ale Impunerii" şi de practicarea unor contribuţii pentru săraci[22], în Anglia secolului al XIX-lea, care erau asemănătoare impozitului pe produsele agricole şi pe profitul arendaşului, dar care cădea în cele din urmă asupra consumatorilor de produse agricole şi de bunuri, fiind plătite în principal din profitul capitalului şi renta adusă de pământ şi indirect din veniturilor muncitorilor care achiziţionau aceste produse, ceea ce le aseamănă cumva cu contribuţiile la asigurările sociale plătite astăzi.

Ca o concluzie asupra efectelor economice şi sociale ale sistemelor de impunere practicate până la peroada de dezvoltare a capitalismului, conform afirmaţiilor lui Smith, sistemul de impunere din Franţa a fost considerat inferior celui englez, efectele sale fiind nefavorabile, la fel ca şi în Olanda, unde impozitele grele au ruinat principalele manufacturi, spre deosebire de sistemul britanic, care a reuşit să se adapteze mai uşor, în momentul în care nu se remarcau efectele dorite legat de colectarea de fonduri suficiente, sau de nivelul producţiei şi nivelul de trai al populaţiei. În orice caz, toate sistemele financiare şi fiscale au fost reformate, pe măsură ce invenţiile şi progresul tehnic şi-au pus amprenta asupra dezvoltării producţiei şi comerţului, inclusiv asupra industriei de război.

Din punct de vedere istoric se remarcă două momente importante în reformarea sistemelor de impunere. Primul dintre ele este reprezentat de trecerea realizată la sfârşitul secolului al XVIII-lea şi începutul secolului al XIX-lea de la sistemul de impunere

[21] Idem 4, p. 304 -305
[22] Idem 17, p. 202

Scanned with OKEN Scanner

absolutist, specific perioadei feudale la sistemul de impunere capitalist, în urma campaniilor făcute de economiştii şi politicienii vremii împotriva privilegiilor păturilor sociale superioare, susţinând totodată că fiecare individ trebuie să contribuie cu partea sa de taxe iar taxele interne trebuie să fie reduse[23]. Totodată se prevedea, pe lângă sfârşitul privilegiilor, creşterea taxelor indirecte, deschiderea către taxarea chiriilor şi averilor, centralizarea finanţelor publice, subordonarea administraţiei fiscale controlului parlamentar.

Al doilea moment important a fost reprezentat de introducerea impozitelor progresive în locul impozitului unic şi apariţia impozitului pe venit, se pare, ca o consecinţă a creşterii importanţei mişcărilor sindicale muncitoreşti a doua jumătate a secolului al XIX-lea şi începutul secolului XX şi nu în ultimul rând, ca urmare a extinderii cheltuielilor publice. Introducerea s-a făcut treptat, din Marea Britanie (1842), în Suedia (1861), Italia (1864), Japonia (1867), Prusia (1891), America (1894)[24]. În orice caz, până la începerea Primului Război Mondial, impozitele directe de tip progresiv deveniseră cele mai frecvente, urmând ca, până în deceniul al optulea al secolului trecut, impozitul pe venit şi contribuţiile la asigurările sociale să reprezinte mai bine de două treimi din totalul impozitelor în majoritatea ţărilor industrializate.

În ţara noastră, până la sfârşitul secolului al XVI-lea au predominat dările în natură, numite şi dijme domneşti. Începând cu secolul XVII a fost posibil ca obligaţiile în zile muncă să fie răscumpărate în bani, putând fi asemănate unor impozite personale, aplicate tuturor claselor sociale. Mai târziu aceste contribuţii au primit denumirea de bir, care era stabilit în funcţie de averea materială a fiecărei persoane. O situaţie aparte se remarca în Transilvania, unde, ţăranii liberi erau obligaţi doar faţă de stat, pe când cei legaţi de pământ aveau obligaţia să presteze atât faţă de nemeşi cât şi pentru biserică.[25]

---

[23] Bişa, Cristian, et col., *Utilizarea Paradisurilor Fiscale – între evaziune fiscală legală şi frauda fiscală*, BMT Publishing House, Bucureşti, 2005, p.14,15

[24] ulterior declarat neconstituţional (n.a.)

[25] Dariescu, Nadia Cerasela. *Drept financiar*, Editura Venus, Iaşi 2006, p. 6

Scanned with OKEN Scanner

Unificarea dărilor într-un singur impozit, numit „sama domnească" a fost făcută de către domnitorul Constantin Mavrocordat. Acest impozit era repartizat pe sate, iar în cadrul acestora pe unități impozabile și plata trebuia făcută „în patru sferturi", ceea ce astăzi ar însemna trimestrial.

Reformarea sistemului fiscal românesc a avut loc abia după 1821, după adoptarea Regulamentului Organic, când a avut loc o repartizare a competențelor și responsabilităților în legătură cu colectarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor. Astfel, activitatea de control venituri și cheltuieli cădea în sarcina Adunării Obștești ordinare, iar domnitorul trebuia să asigure gestionarea financiară a statului și să dea socoteală de aceasta. Tot atunci a avut loc separarea visteriei (trezoreria de astăzi) de cămara domnească, s-a introdus contabilitatea publică, și sistemul pensiilor. Cu toate acestea, se pare că principala clasă care trebuia să susțină aceste cheltuieli era tot clasa celor săraci, respectiv a țărănimii, ceea ce demonstrează că la acea vreme nu se respectau prinipiile echității și comodității. Vorbind despre situația economică de la acea vreme, Virgil Madgearu susținea că „nevoia de bani a statului nu putea fi preîntâmpinată decât prin introducerea dărilor în bani și ele cad în întregime, direct sau indirect, în sarcina țărănimii....Un cuantum de dijmă și clăci, dat pentru plata dărilor, înseamnă o diminuare a posibilităților de întreținere a vieții, care se accentuează cu cât se măresc obligațiile țăranului față de stăpân și stăpânire."[26]

Revoluția de la 1848 și în special domnia lui Alexandru Ioan Cuza au adus la rândul lor o serie de revendicări cu caracter socio-economic, mai ales privind reglementarea contribuțiilor fiscale, care, se presupunea că ar trebui să respecte măcar două dintre principiile enunțate cândva de Adam Smith: să fie generale și proporționale cu puterea financiară a fiecăruia. Avântul economic cunoscut de România în perioada de debut a secolului XX a avut consecințe și pe plan fiscal. Astfel, până la primul război mondial s-

[26] Madgearu, Virgil. *Agrarianism, Capitalism, Imperialism*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1999, p.32

Scanned with OKEN Scanner

au introdus patenta[27], impozitul personal, impozitul funciar şi cel pe clădiri, urmând ca abia în perioada interbelică să se facă trecerea la sistemul modern de impozite, prin introducerea impozitului pe venit. În perioada socialistă, dat fiind faptul că mijloacele de producţie şi cea mai mare parte a proprietăţii funciare aparţineau statului, fondurile finanicare publice proveneau de la întreprinderile statului şi mai puţin de la populaţie, căreia i se impuneau mai mult veniturile din salarii.

După Revoluţia din 1989, reformarea impusă de tranziţia la economia de piaţă a atins şi domeniul finanţelor publice, astfel încât sistemul fiscal a suferit la rândul său noi modificări. Reforma fiscală s-a înfăptuit, ca în majoritatea ţărilor europene aflate în tranziţie dealtfel, atât pentru a adapta legislaţia şi sistemul instituţional în scopul uşurării şi scurtării perioadei de tranziţie, dar în special pentru ca economia ţării să devină atractivă pentru investiţiile străine, cu rol important în asigurarea creşterii economice. Mai mult decât atât, odată cu formularea solicitării de a obţine calitatea de membru al Uniunii Europene, România a trebuit să accepte obiectivele fundamentale urmărite de uniune, iar pentru atingerea lor a trebuit să urmeze strategiile şi să creeze şi utilizeze instrumentele impuse de aceasta, ca urmare, în domeniul fiscal a trebuit continuată seria transformărilor. Aceasta a presupus luarea acelor măsuri legate de veniturile şi cheltuielile bugetare, care să asigure crearea şi funcţionarea pieţei unice, libera concurenţă şi desfiinţarea obstacolelor din calea circulaţiei mărfurilor, capitalurilor şi forţei de muncă.

Chiar şi astăzi, după aderare şi după obţinerea calităţii de membru cu drepturi depline, se urmăreşte în continuare perfecţionarea sistemelor financiar, fiscal şi bugetar, întrucât există încă aspecte insuficient reglementate şi practici ce necesită corecturi.

Practic, secolul XX a fost caracterizat, în majoritatea statelor, prin extinderea rolului sectorului public, în special prin prisma reglementărilor economice şi fiscale, pe de o parte pentru a furniza

[27] drepturile de autor

Scanned with OKEN Scanner

bunuri şi servicii publice, dar mai ales datorită preocupării tot mai mari a statului de a asigura protecţie socială. Atât în ţările membre ale Uniunii Europene, cât şi în celelalte ţări dezvoltate ale lumii, tendinţa actuală este de a finanţa cheltuielile publice prin intermediul impozitelor indirecte de tipul taxelor de consum şi apoi din impozite directe, pe venitul şi profitul persoanelor fizice şi juridice, transpunându-se astfel centrul de greutate al sarcinii fiscale asupra agenţilor economici care consumă şi câştigă mult, sau care deţin proprietăţi importante[28].

1.2. Aparatul fiscal

Aparatul fiscal este reprezentat de ansamblul organelor specializate ale administraţiei de stat, care au rolul de a asigura punerea în practică a reglementărilor legale din domeniul fiscalităţii, cu scopul de a permite corecta funcţionare a mecanismului fiscal, reprezentând una dintre componentele structurii sistemului fiscal dintr-un stat.

Mecanismul fiscal cuprinde ansamblul metodelor, tehnicilor şi instrumentelor fiscale utilizate la dimensionarea, aşezarea şi perceperea impozitelor şi taxelor, cu scopul de a asigura îndeplinirea tuturor funcţiilor sistemului fiscal: mobilizări de resurse băneşti ale statului, stimularea agenţilor economici şi aplicarea politicilor de protecţie socială.

În cadrul aparatului fiscal, instituţia cu cea mai mare importanţă în legătură cu desfăşurarea procesului bugetar, deci cu dimensionarea, colectarea şi repartizarea veniturilor băneşti ale statului o are **Ministerul Finanţelor Publice,** prin **Trezoreria Finanţelor Publice**.

Ministerul Finanţelor Publice (MFP) este o instituţie publică cu personalitate juridică, care este organizată şi funcţionează ca organ de specialitate al administraţiei publice centrale. Acesta este subordonat Guvernului României şi este insărcinat în primul rând cu aplicarea strategiilor şi programelor de guvernare în

[28] www. europa.eu/int

Scanned with OKEN Scanner

domeniul economiei şi finanţelor publice[29]. Pentru a-şi atinge obiectivele, în organigrama ministerului au fost cuprinde 1511 posturi, repartizate celor şase secretari de stat conduşi de ministrul finanţelor publice, şi celor 26 de direcţii subordonate acestora.

Pe lângă acest scop, Ministerul Finanţelor Publice mai trebuie să îndeplinească o serie de funcţii[30], dintre care cele legate de domeniul finanţelor publice sunt:

1. Funcţia de strategie – prin care propune strategii de dezvoltare pe termen mediu şi lung, inclusiv soluţii de reformă economică şi fiscală;
2. Elaborează proiectul bugetului de stat, al legii bugetului de stat şi proiectul legii bugetului asigurărilor sociale de stat, inclusiv proiectele legilor de rectificare a acestora, operând totodată şi rectificările corespunzătoare;
3. Stabileşte echilibrul bugetar, încă din faza de elaborare a proiectului bugetului de stat;
4. Este responsabil cu conceperea metodologiilor de elaborare a proiectelor de buget de stat, buget al asigurărilor sociale de stat, proiecte ale bugetelor speciale şi bugetelor locale;
5. Elaborează şi aprobă clasificaţia indicatorilor privind finanţele publice;
6. Analizează, avizează deschiderile de credite bugetare pentru efectuarea cheltuielilor şi deschide creditele necesare pentru fiecare ordonator principal de credite;
7. Monitorizează, în condiţiile legii, numărul de posturi şi cheltuielile de personal ale instituţiilor din subordine şi aprobă, prin delegare de competenţe, modificări în fişele de investiţii ale instituţiilor publice;
8. Aprobă repartizarea pe trimestre a veniturilor şi cheltuielilor prevăzute în bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat şi bugetele fondurilor speciale;

[29] www.mefromania.ro/statistic/prezentarea/rolul mef

[30] conform HG nr. 267/2003 privind organizarea Ministerului Finanţelor Publice publicată în Monitorul Oficial al României nr. 17/21 martie2003, art. 2,3,4 cu completările aduse de HG 601/2003, publicată în M.O. nr. 378/2 iunie 2003

Scanned with OKEN Scanner

9. Analizează periodic modul în care sunt realizate prevederile bugetare, conform strategiilor şi politicilor guvernului şi face propuneri de îmbunătăţire;
10. Urmăreşte execuţia operativă a bugetului general consolidat şi stabileşte măsuri de acoperire a cheltuielilor, în vederea încadrării în deficitul bugetar aprobat prin legea bugetului;
11. Administrează veniturile statului, contractează şi administrează datoria publică, administrează resursele financiare derulate prin Trezoreria Statului;
12. Asigură evidenţa centralizată a bunurilor ce constituie domeniul public al statului;
13. Elaborează şi supraveghează cadrul legal din domeniul contabilităţii şi exercită controlul financiar public intern, inclusiv auditul intern;
14. Coordonează asistenţa financiară nerambursabilă acordată României de către Uniunea Europeană şi de statele membre ale acesteia;
15. Coordonează utilizarea asistenţei financiare nerambursabile acordate României, prin fondurile structurale şi de coeziune, de către Uniunea Europeană;
16. Administrează financiar fondurile PHARE, ISPA şi SAPARD;
17. Ca autoritate a administraţiei publice centrale de specialitate, asigură elaborarea şi implementarea politicii în domeniul sistemelor de management financiar şi control al instituţiilor publice, precum şi a programelor operaţionale sectoriale destinate creşterii competitivităţii economice.

Pentru a putea îndeplini aceste funcţii şi a asigura funcţionarea corectă a instituţiilor din subordine MFP ţine cont de o serie de principii cum sunt:

- întărirea continuă a autorităţii pe care o deţine ca instituţie a statului;
- asigurarea transparenţei activităţii în toate domeniile sale de activitate;

Scanned with OKEN Scanner

- colaborarea cu partenerii sociali de tipul sindicatelor, patronatelor sau altor organizaţii;
- asigurarea unui mediu de afaceri concurenţial şi predictibil;
- perfecţionarea continuă a managementului fondurilor publice;
- asigurarea coerenţei, stabilităţii şi predictibilităţii în domeniul economiei şi finanţelor publice pe termen mediu şi lung;
- armonizarea cadrului legislativ românesc cu cel al Uniunii Europene.

Una dintre principalele îndatoriri ale MFP este aceea de a asigura desfăşurarea normală a procesului bugetar, drept pentru care acesta trebuie să coordoneze întreaga activitate de fundamentare a indicatorilor financiari ce urmează a fi înscrişi în bugetele publice. Aceasta presupune ca ministerul să preia la timp şi de la toate ministerele şi instituţiile centrale ale statului propunerile de bugete ale ordonatorilor principali de credite şi datele centralizate privind obligaţiile băneşti ale contribuabililor din teritoriu de la direcţiile generale ale finanţelor publice judeţene. După adoptarea legii bugetului MFP are obligaţia de a veghea la buna desfăşurare a procesului bugetar, în sensul urmăririi încasărilor veniturilor şi a redistribuirii acestora, pe baza raportărilor în legătură cu execuţia de casă a bugetelor primite de la administraţiile financiare teritoriale[31].

Multitudinea sarcinilor şi funcţiilor pe care acest minister le are de îndeplinit explică structura sa organizatorică deosebit de complexă şi numărul mare de direcţii dintre care cea cu impact mare asupra operaţiunilor legate de buget este unitatea de management a trezoreriei statului (Trezoreria Finanţelor Publice). Alături de trezorerie, în asigurarea exercitării funcţiilor ministerului participă Agenţia Naţională de Administrare Fiscală, Garda Financiară, Curtea de Conturi, Autoritatea Naţională a Vămilor, direcţiile generale ale finanţelor publice judeţene, Autoritatea Naţională pentru Restituirea Proprietăţii şi Comisia Naţională de Prognoză.

Trezoreria Finanţelor Publice (TFP) reprezintă serviciul public care are ca principal rol gestionarea fondului public şi asigurarea echilibrului permanent dintre încasările generatoare de

[31] Cătălin Bulgariu, *Gestiune Bugetară*, Editura Dosoftei, Iaşi, 2003, p. 12

Scanned with OKEN Scanner

lichidităţi şi plăţile exigibile, conform bugetelor, deci asigurarea echilibrului dintre veniturile şi cheltuielile publice, în caz contrar aceasta fiind însărcinată cu finanţarea deficitului bugetar şi gestionarea datoriei publice pentru a stabili echilibrul monetar şi general al economiei[32].

Funcţia de bază a trezoreriei, atribuită de finanţele clasice, este cea de casierie, unde sunt depuse şi contabilizate fondurile băneşti ale statului, în subsidiar aceasta jucând rol şi de bancă cu activitate de creditare pe termen scurt a statului, pentru a putea echilibra atunci când este nevoie, intrările şi ieşirile de fonduri în şi din casierie. Alături de aceste funcţii clasice ale trezoreriei, finanţele moderne[33] prevăd îndeplinirea de către serviciul public al trezoreriei a cinci funcţii: cea de administrator al banilor publici, cea de intermediar financiar, cea de mandatar al puterii publice, cea de agent al intervenţiei publice în economie şi cea de supraveghetor al marilor echilibre în economie. Totodată, în ţările cu economie dezvoltată se remarcă rolul important al trezoreriei publice în sistemul relaţiilor financiar-valutare şi monetare în cadrul economiei.

Funcţia de administrator al banilor publici este direct legată de funcţiile clasice ale trezoreriei, cea de casier al statului şi cea de bancă şi presupune ajustarea resurselor publice în funcţie de sarcinile pe care acesta le are de îndeplinit, practic urmărindu-se echilibrarea intrărilor cu ieşirile de fonduri. Funcţia de intermediar financiar este legată de rezolvarea problemelor de deficit, când trezoreria trebuie să găsească surse de acoperire a cheltuielilor publice recurgând la împrumuturi, sau când este pusă în situaţia de a acorda împrumuturi pentru a asigura fluenţa fluxurilor monetare, aceasta comportându-se în acest caz ca instituţie financiar-bancară. În acest caz trezoreria va juca rol, pe de o parte de bancă de depozit, capabilă să furnizeze capitaluri întreprinderilor ce se dezvoltă, şi, pe de altă parte, de bancă de emisiune, intervenind în reglarea

[32] Moşteanu, Tatiana. *Finanţe , Buget - Sinteze Teoretice şi Aplicaţii Practice*, Ed. Economică, Bucureşti, 2001, p.251

[33] Ungureanu, Mihai Aristotel. *Organizarea şi conducerea activităţii trezoreriei finanţelor publice în economia de piaţă a României*, Ed. Conphys, Râmnicu Vâlcea, 1996, p. 128-130

Scanned with OKEN Scanner

circulaţiei monetare. Se remarcă importanţa trezoreriei în cadrul împrumuturilor pe termen scurt, când aceasta este răspunzătoare de emisiunea bonurilor de tezaur sau a certificatelor de trezorerie cu scopul de a asigura lichidităţile instituţiilor statului pentru efectuarea plăţilor la termen. Ca mandatar al puterii publice, trezoreria, împreună cu banca centrală, reprezintă statul în cadrul misiunilor de asociere la conducerea instituţiilor financiare şi economice internaţionale, precum Fondul Monetar Internaţional, Banca Mondială sau, mai nou, Banca Centrală Europeană. Ca agent al intervenţiei financiare publice în economie trezoreria este însărcinată cu eliberarea autorizărilor pentru desfăşurarea activităţilor de interes naţional, cu acordarea şi facilitarea accesului la finanţări, cu subvenţionarea unor activităţi economice, cu acordarea de garanţii anumitor intreprinderi şi instituţii, sau cu acordarea de avansuri rambursabile pentru activităţi prioritare.

Funcţia cea mai importantă a TFP rămâne însă cea de supraveghetor al marilor echilibre. În acest sens, trezoreria asigură atât operaţiile de casierie, bancare şi de contabilitate publică, alături de activităţile de tutelă privind finanţarea şi impulsionarea activităţilor economico-financiare. Structura aparatului fiscal românesc este dată ansamblul unităţilor trezoreriei statului de la toate nivelurile de organizare, care sunt următoarele (tabelul 1):

Nivelul teritorial de organizare	**Unitatea teritorială**	**Structura pe servicii, direcţii, birouri**
CENTRAL	MINISTERUL ECONOMIEI ŞI FINANŢELOR DIRECŢIA GENERALĂ A TREZORERIEI STATULUI	Direcţia Generală a Trezoreriei
JUDEŢEAN	DIRECŢIA GENERALĂ A FINANŢELOR PUBLICE JUDEŢENE DIRECŢIA JUDEŢEANĂ A TREZORERIEI	Serviciul Bugete Locale, elaborare şi dări de seamă Serviciul Metodologie, verificări gestiuni şi casierie Serviciul Contabilitate şi Decontări
MUNICIPAL	ADMINISTRAŢIA MUNICIPALĂ A FINANŢELOR PUBLICE DIRECŢIA MUNICIPALĂ A TREZORERIEI STATULUI	Serviciul Control şi Evidenţă Venituri Serviciul Control şi Evidenţă Cheltuieli Serviciul Contabilitate-

Scanned with OKEN Scanner

		Decontări Serviciul Casierie-Tezaur
ORĂŞENESC	CIRCUMSCRIPŢIA FINANCIARĂ ORĂŞENEASCĂ SERVICIUL TREZORERIE	Birou Control Venituri Birou Control Cheltuieli Birou Contabilitate-Decontări Birou Casierie

Tabel 1. Organizarea Trezoreriei Finanţelor Publice în România[34]

Aşa cum se observă, la nivel central trezoreria este organizată în cadrul Ministerului Finanţelor Publice, şi are ca principale atribuţii:

- elaborarea normelor de organizare şi funcţionare a trezoreriilor teritoriale din subordine şi îndrumarea activităţii acestora;
- evidenţierea contabilă a constituirii şi utilizării fondurilor băneşti ale statului;
- deschiderea creditelor bugetare pentru trezoreriile judeţene din subordine şi efectuarea operaţiunilor de decontare între acestea;
- efectuează plasamente financiare la termen;
- gestionează datoria publică internă şi externă;
- elaborarea lucrărilor ce evidenţiază execuţia bugetară, raportul şi contul general de execuţie a bugetului de stat, a bugetului asigurărilor sociale de stat, a fondurilor speciale şi a fondurilor extrabugetare.

La nivel judeţean, unităţile de trezorerie sunt organizate ca direcţii şi îndeplinesc următoarele atribuţii:

- organizează şi coordonează activitatea trezoreriilor municipale şi orăşeneşti din subordine;
- coordonează şi sintetizează fluxurile financiare ale trezoreriilor locale, gestionând contul corespunzător acestora deschis la sucursalele judeţene ale Băncii Naţionale a României;
- efectuează operaţiunile de decontare între trezoreriile locale, deschide creditele bugetare aferente şi conturile bancare corespunzătoare;

[34] după Emilian Drehuţă, *Trezoreria Finanţelor Publice*, Ed. Agora, Bacău, 1994, p. 56-62

Scanned with OKEN Scanner

- gestionează conturile ordonatorilor secundari de credite finanţaţi de la oricare dintre bugetele publice care fac parte din sistemul bugetar românesc;
- propune măsuri de îmbunătăţire a încasării veniturilor şi de control al modului în care sunt cheltuiţi banii publici;
- coordonează activitatea compartimentelor de casierie-tezaur pentru a asigura numerarul necesar efectuării de plăţi şi pentru a redistribui soldul de casă, stabilind totodată plafonul acestuia;
- încheie exerciţiul financiar la nivelul judeţului (sau municipiului Bucureşti considerat ca judeţ de sine stătător) întocmind bilanţul contabil centralizat.

La nivelul municipiilor şi oraşelor sunt organizate trezoreii executive, structurate pe 4 servicii, ale căror atribuţii sunt prezentate în continuare.

În cadrul serviciului Control şi Evidenţă Venituri:
- se evidenţiază veniturile care trebuie să fie încasate de la instituţii publice, persoane fizice şi persoane juridice private, în contul bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetului asigurărilor sociale de sănătate, bugetelor locale, bugetelor speciale sau în conturile fondurilor extrabugetare, evidenţierea făcându-se analitic pe plătitori, urmărindu-se încadrarea corectă în conturile sintetice şi analitice conform clasificaţiei bugetare;
- se primesc, verifică şi înregistrează documentele legate de cererile de amânare, eşalonare şi restituire de fonduri şi cele de compensare între impozitele şi taxele plătite de contribuabili;
- se întocmeşte jurnalul de încasare a veniturilor;
- se stabileşte sinteza încasării veniturilor pe surse şi plătitori, se calculează rămăşiţele de încasat care sunt transmise organelor de urmărire fiscală.

În cadrul serviciului Control şi Evidenţă Cheltuieli:
- se primesc şi verifică actele în baza cărora funcţionează fiecare instituţie, specimenele de semnături şi se stabileşte contul deschis pentru fiecare unitate, verificând şi evidenţiind totodată şi cheltuielile aprobate prin buget fiecărei instituţii în parte;

Scanned with OKEN Scanner

- se conduce evidenţa analitică a conturilor de cheltuieli deschise prin ministere şi instituţii subordonate, eliberând extrase de cont însoţite de documente justificative aferente operaţiunilor efectuate;
- se verifică repartizarea creditelor bugetare deschise de la bugetele locale, încadrarea lor în sumele admisibile şi totalul disponibilităţilor pentru fiecare unitate administrativ-teritorială;
- se întocmesc jurnalele contabile de încasări şi plăţi zilnice.

Atribuţiile serviciului Contabilitate-Decontări:

- întocmeşte preavize de debitare şi creditare în contul trezoreriei;
- asigură întocmirea documentelor privind operaţiunile de plăţi prin contul trezoreriei, sau privind decontările cu trezoreriile de la celelalte niveluri;
- organizează contabilitatea analitică şi sintetică folosind subdiviziunile clasificaţiei bugetare, urmărind înregistrarea pe baza documentelor justificative a tuturor operaţiunilor de încasări şi plăţi derulate prin trezorerie, indiferent de tipul acestora (numerar sau prin cont);
- întocmeşte zilnic, lunar şi anual balanţe de verificare, respectiv bilanţ şi cont de execuţie anual, controlând astfel corectitudinea operaţiunilor înregistrate;
- întocmeşte situaţiile prin care se raportează execuţia de casă a tuturor bugetelor publice.

Serviciul Casierie-Tezaur este responsabil cu încasarea efectivă şi păstrarea fondurilor băneşti.

Organizarea şi funcţionarea Trezoreriei Finanţelor Publice de la toate nivelurile a fost astfel concepută încât să asigure îndeplinirea corectă a sarcinilor pe care Ministerul Finanţelor Publice le are de îndeplinit în legătură cu activitatea bugetară, pe baza unei metodologii unitare, conform legii, precum şi funcţionarea corectă a întregului aparat fiscal.

În exercitarea funcţiei de control, alături de trezorerie MFP se bazează pe alte două instituţii: Garda Financiară şi Curtea de Conturi.

Garda Financiară este o instituţie publică de control, cu personalitate juridică, ce este însărcinată cu controlul operativ şi

Scanned with OKEN Scanner

inopinat, cu scopul de a preveni, descoperi şi combate orice acte din domeniile economic, financiar şi vamal care au ca efect evaziunea şi frauda fiscală. Aceasta este organizată ca organ de specialitate al administraţiei publice centrale, subordonat MFP prin Agenţia Naţională de Administrare Fiscală şi are în structură Comisariatul General şi secţiile judeţene, cu competenţe de control locale. Controlul exercitat de către Garda Financiară este îndreptat în special asupra agenţilor economici privaţi şi activităţii vamale[35].

Curtea de Conturi este autoritatea publică a statului însărcinată cu auditul extern al instituţiilor publice, în calitate de instituţie supremă de audit, aceasta aflându-se în vârful ierarhiei organelor de control financiar şi fiscal[36]. Aceasta îşi desfăşoară activitatea în mod independent, conform Constituţiei, şi decide independent asupra programului său de activitate, neputând fi obligată de nicio altă instituţie sau autoritate să efectueze acţiuni de control.

Rolul său este de a efectua auditul financiar extern şi auditul performanţei în sectorul public, respectând prevederile legislaţiei României. În consecinţă Curtea de Conturi are următoarele atribuţii:

- să urmărească realizarea moralităţii, eticii şi echităţii în domeniul fiscal, verificând proporţia veniturilor din impozite şi taxe în totalul veniturilor societăţii, sau dacă nivelul fiscalităţii are efecte favorabile din punct de vedere social şi economic;
- să urmărească legalitatea în domeniul fiscal, controlând dacă veniturile au provenineţă legală iar cheltuielile publice se înscriu în limita maximă;
- să se realizeze disciplina în sistemul financiar prin prevenirea, constatarea şi combaterea ilegalităţilor şi imoralităţii.

Pe lângă atribuţiile de audit[37], Curtea de Conturi mai este responsabilă şi cu întocmirea lucrărilor de raportare, consultare, avizare şi informare publică, drept pentru care aceasta are

[35] www. gardafinanciara.ro
[36] Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului, nr, 43/2006, art.20-26
[37] Dariescu, Nadia Cerasela. Drept Financiar, Editura Venus, Iaşi, 2006, p.214

Scanned with OKEN Scanner

competența de a solicita informații și documente și de a face verificări persoanelor juridice care administrează și utilizează fonduri publice, sau companiilor și societăților naționale la care statul este acționar majoritar, sau persoanelor juridice care administrează bunuri ale statului sau beneficiază de garanții guvernamentale.

1.3. Aspecte generale legate de impunere

Impunerea desemnează prelevarea cu titlu obligatoriu și nerambursabil și punerea la dispoziția statului a unor părți din veniturile sau averea persoanelor fizice sau juridice, sau a organizațiilor de orice tip, în anumite condiții. Impunerea are la bază existența unui cadrul legislativ și instituțional coerent și funcțional și se face urmărind trei scopuri: unul **financiar** – care constă în asigurarea unor resurse financiare ale statului, unul **economic** – impozitele și taxele sunt utilizate pentru stimularea unor activități economice sau a unui anumit comportament în consum al agenților economici și unul **social** – prin prelevări se urmărește asigurarea protecției sociale a unor categorii din populația țării.

Impozitul reprezintă plata bănească obligatorie, generală și definitivă, pe care persoanele fizice și juridice trebuie să o efectueze în favoarea unui buget public, în cuantumul și la termenele stabilite prin lege, fără a exista obligația statului de a presta plătitorului vreo contraprestație directă și imediată[38]. Taxele reprezintă plăți făcute de persoanele fizice sau juridice pentru serviciile prestate sau activitățile desfășurate de stat în favoarea acestora.

Ricardo definea impozitele și taxele ca reprezentând o porțiune din produsul pământului și a muncii dintr-o țară, parte pusă la dispoziția guvernului, plătite, în cele din urmă, fie din câștigul adus de capital fie din altă formă de venit[39]. Să nu uităm că aceasta definiție a fost dată la sfârșit de secol XVIII.

[38] Bistriceanu, Gheorghe, Ana, Gheorghe. *Finanțe*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1995, p. 298

[39] Ricardo, David. *On the Principles of Political Economy and Taxation*, J. Murray, London, 1821, www.econlib.org

Scanned with OKEN Scanner

Atunci când are loc instituirea unui anumit tip de impozit sau taxă se ţine cont de o serie de reguli, cunoscute ca principiile impunerii. Acestea sunt[40]:

Principiul echităţii fiscale (sau al justeţii impunerii): stipulează faptul că orice contribuţie la un buget public trebuie să se facă în funcţie de mărimea veniturilor dobândite sau de averea deţinută de contribuabil;

Principiul certitudinii impunerii: se referă la faptul că stabilirea mărimii impozitelor şi taxelor datorate de contribuabil trebuie să se facă cert, iar termenele, modul de plată şi locul plăţii să fie aduse la cunoştinţa publicului;

Principiul comodităţii impunerii: reflectă importanţa acordată contribuabilului, urmărindu-se crearea tuturor condiţiilor pentru ca acesta să-şi poată achita datoriile la timp;

Principiul randamentului impozitelor: evidenţiază faptul că funcţionarea aparatului fiscal trebuie să se facă cu cheltuieli minime iar sistemul fiscal trebuie să fie cât mai puţin apăsător pentru contribuabil.

În ceea ce priveşte principiile care stau la baza instituirii taxelor, acestea sunt:

Unicitatea taxării: presupune că taxa se datorează de fiecare dată pentru unul şi acelaşi serviciu;

Răspunderea asupra neîndeplinirii: este întotdeauna a funcţionarului şi nu a debitorului;

Actele **netaxate legal sunt** considerate **nule**;

Taxele sunt anticipative: se plătesc în momentul solicitării serviciului.

Elementele tehnice privite ca şi caracteristici ce pot conferi specificitate impozitelor sau care fac ca veniturile bugetare să aibă trăsături comune sunt următoarele:

- Subiectul veniturilor bugetare;
- Obiectul veniturilor bugetare;
- Baza de calcul;

[40] acestea reprezintă principiile impunerii stabilite după modelul principiilor impunerii enunţate de Adam Smith în "Avuţia Naţiunilor"- The Wealth of Nations, BookV, Ch II, Pt.II

Scanned with OKEN Scanner

- Unitatea tehnică de evaluare;
- Cota impozitului;
- Termenul de plată;
- Sursa impozitului;
- Înlesnirile la plată;
- Drepturile şi obligaţiile contribuabililor;
- Asieta;

1. Subiectul unui anumit tip de venit bugetar, cum sunt de exemplu taxele sau impozitele, este reprezentat în cele mai multe cazuri de persoane fizice sau juridice şi uneori de sociogrupuri sau organizaţii. O perosană fizică sau juridică se află în postura de subiect al veniturilor bugetare atunci când este obligat prin lege să plătească către un anumit buget public o sumă de bani, conform legislaţiei în vigoare.

În unele cazuri, în loc de noţiunea de subiect al impunerii se utilizează cea de **suportator al impozitului**, care desemnează persoana care suportă efectiv impozitele sau taxele, spre deosebire de o altă noţiune, aceea de **plătitor**, prin care se înţelege persoana fizică sau juridică ce efectuează plata impozitului în numele suportatorului[41]. Cea mai des utilizată noţiune legată de persoanele care au obligaţii către un buget sau altul este însă cea de **contribuabil**.

2. Obiectul veniturilor bugetare trebuie privit ca fiind materia care se supune impozitării, acesta reprezentând de fapt un element tehnic pe care o persoană fizică sau juridică îl deţine, motiv din care aceasta devine subiect al impunerii. Cele mai cunoscute elemente tehnice ce se constituie ca obiect al impunerii sunt veniturile, bunurile, actul sau fapta realizată de o persoană fizică sau juridică, sau preţurile.

Ca obiect al impunerii, veniturile realizate de persoanele fizice şi juridice generează cele mai multe tipuri de impozite:

[41] ca exemple de diferenţieri între suportatorul şi plătitorul impozitelor sau taxelor putem enumera cazul impozitului pe salarii, când suportatorul (subiectul) impunerii este salariatul, şi plătitorul este reprezentat de angajator, sau cazul taxei pe valoarea adăugată, când suportatorul impozitului este consumatorul final iar plătitorul comerciantul.

Scanned with OKEN Scanner

impozitul pe profit, impozitul pe salarii, impozitul pe venituri din cedarea dreptului de folosire a bunurilor, impozitul pe venituri din exercitarea profesiilor liberale, etc. Deasemenea, bunurile deținute de către persoanele fizice sau juridice constituie obiect al impunerii în cazul impozitului pe teren, impozitului pe clădiri sau în cazul taxelor speciale. Prețurile se constituie obiect al impunerii în cazul circulației mărfurilor de la producător, prin intermdiari, către consumatorul final, când se percepe taxa pe valoarea adăugată, calculată și pentru diferența dintre prețul de achiziție și cel de vânzare a mărfurilor. Actul sau fapta pot constitui din ce în ce mai des obiecte ale impunerii, în condițiile în care într-o țară birocrația este mare, și reclamă eliberări de documente, sau utilizarea documentelor legalizate, sau în condițiile în care statul practică politici sociale aparte și când unele categorii sociale pot reprezenta subiecții ai unor impozite sau taxe speciale.

3. Baza de calcul este un alt element tehnic ce poate fi privit ca materie impozabilă, care se poate determina și cuantifica concret și în funcție de mărimea căreia se procedează la determinarea mărimii impozitului sau taxei ce se constituie venit al unui buget public. Aparent acest element se suprapune peste obiectul impunerii, dar se deosebește de acesta prin faptul că ea reprezintă aprecierea valorică a acestuia din urmă, cum se poate constata din exemplul impozitului pe clădiri sau impozitului pe terenuri, când obiectul impunerii este reprezentat de clădire, respectiv teren iar baza de calcul este reprezentată de valoarea clădirii respectiv de suprafața terenului.

4. Unitatea tehnică de evaluare (sau **unitatea de impunere**) este elementul tehnic care se utilizează împreună cu baza de calcul pentru a se determina mărimea unui venit bugetar. Este elementul care se poate exprima fie în mărimi fixe (unități) fie în mărimi variabile și cu unități de măsură specifice. De exemplu, atunci când baza de calcul este exprimată în unități de măsură fizice unitatea tehnică de evaluare va fi de regulă apreciată în lei/unitatea de măsură specifică bazei de calcul. În cazul în care baza de calcul este exprimată în lei (ca în cazul veniturilor) și se utilizează ca unitate

Scanned with OKEN Scanner

tehnică de evaluare cota proporţională (%) se pot întâlni două situaţii: prima când determinarea mărimii venitului bugetar se face utilizând cote fixe şi a doua când determinarea se face utilizând cote progresive.

5. Cota impozitului reprezintă suma datorată sub formă de impozit /taxă aferentă unei unităţi de impunere.

6. Termenul de plată reprezintă perioada de timp (data) până la care trebuie achitate de către contribuabili obligaţiile pe care la au la diversele bugete.

7. Sursa impozitului se referă la orice formă de venit, sau la averea concretă a contribuabilului, din care acesta plăteşte datoriile către bugete.

8. Înlesnirile la plata impozitului/taxelor se referă la măsurile luate pentru uşurarea obligaţiilor pe care contribuabilii le au faţă de bugete, în anumite condiţii, acestea putând fi aplicate oricărui element tehnic ce stă la baza determinării obligaţiilor. În acest sens, se poate vorbi de reduceri ale bazei de evaluare a obiectului impunerii, de prelungiri ale termenelor de plată, de scutiri aplicate anumitor categorii de subiecţi ai impunerii, sau chiar de anulări ale unor venituri bugetare ce ar trebui plătite.

9. Drepturile şi obligaţiile plătitorilor . Ca şi în cazul oricărui raport juridic contractual, şi în cadrul actelor normative care instituie veniturile bugetare apar menţiuni în legătură cu obligaţiile şi drepturile părţilor aflate în raporturi bugetare[42].

10. Asieta reprezintă totalitatea măsurilor întreprinse de către administraţiile şi organele fiscale, în legătură cu fiecare subiect al impunerii în parte, cu scopul de a identifica obiectul impunerii, a determina mărimea bazei de calcul şi a calcula sumele cu titlul de impozit sau taxă ce se constituie ca venit la un buget sau altul.

În acest scop, organele administraţiilor fiscale trebuie să urmărească parcurgerea unor faze legate de aşezarea şi perceperea impozitelor şi taxelor, după cum urmează:

[42] Bostan, Ionel. *Drept financiar şi fiscalitate (elemente de teorie şi practică autohtonă)*, Editura Media-Tech, Iaşi, 1999, p.24

Scanned with OKEN Scanner

1. Să stabilească obiectul impunerii – pentru aceasta fiind necesară o **evaluare** prealabilă a obiectului impozabil; această evaluare se poate face fie **direct (pe baza probelor)** utilizând declaraţia contribuabilului sau unei terţe persoane, fie **indirect (prezumptiv)** luând în calcul semnele exterioare, evaluările administrative sau făcând o evaluare forfetară;
2. Să stabilească cuantumul impozitului pe care îl datorează contribuabilul;
3. Să perceapă (încaseze) impozitele;
4. Să asigure un feed-back al modului în care se desfăşoară întregul proces fiscal.

Ţinând cont de principiile enunţate mai sus şi de contextele economice specifice fiecărei ţări, se pot institui diverse forme de impunere, rezultând o multitudine de tipuri de impozite şi taxe, ce pot fi clasificate după criteriile următoare[43]:

a) În funcţie de modul în care se realizează colectarea impozitului şi de cunoaştere a identităţii subiectului impunerii deosebim:

- impozite directe;
- impozite indirecte;

b) În funcţie de obiectul impunerii:

- impozite pe venit;
- impozite pe avere;
- impozite pe cheltuieli;
- impozite pe consum;
- impozite pe circulaţia mărfurilor;

c) După scopul urmărit prin impunere:

- impozite financiare;
- impozite de ordine;

d) După frecvenţa impunerii:

- impozite ordinare (permanente);
- impozite extraordinare;

[43] Moşteanu, Tatiana. *Finanţe Publice, Note de curs şi seminar*, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 2002, p. 116-118

Scanned with OKEN Scanner

e) În funcţie de bugetul la care impozitul/taxa se constituie ca sursă de venit:

- impozite ale administraţiei centrale (bugetelor centrale);
- impozite locale.

Totodată, în cadrul unui anumit tip de impozite sau taxe se pot face subclasificări, cele mai reprezentative exemple în acest sens fiind impozitele directe şi impozitele indirecte.

Impozitele directe sunt subîmpărţite în două mari categorii[44]:

- impozitele reale (sumele fixe plătite în cazul derulării unor activităţi, sau în urma unei fapte/unui act);
- impozite personale, care la rândul lor se împart în:

1. impozitele pe venit (datorate de persoanele fizice şi juridice);
2. impozitele pe avere, în cadrul cărora deosebim:

- impozitele asupra averii propriu-zise (cum sunt cele pe proprietăţi imobiliare, sau pe activul net);
- impozitele pe circulaţia averii (cum sunt taxele pe succesiuni, donaţii, vânzare/cumpărare, sau impozitul pe circulaţia capitalurilor);
- impozitul pe sporul de avere (precum impozitul pe sporul de avere dobândit pe timp de război sau impozitul pe plusul de avere imobiliară).

Impozitele indirecte (percepute cu ocazia vânzării unor bunuri, prestării de servicii, a importurilor sau exporturilor de bunuri sau servicii) se regăsesc sub următoarele forme:

- taxele de consumaţie – impozite indirecte incluse în preţul de vânzare al mărfurilor fabricate sau importate în ţara care instituie impozitul respectiv;
- accizele – sunt taxe speciale de consum aplicate anumitor tipuri de produse;
- impozitul cumulativ pe cifra de afaceri brută – reprezintă totalitatea taxelor aplicate mărfurilor, până în momentul ajungerii la consumatorul final, acesta fiind calculat la preţul final de desfacere, care cuprinde şi taxele plătite pe parcurs;

[44] după Bostan, Ionel. *Drept Financiar Public*, Editura Tehnopress, Iaşi, 2008, p. 148-151

Scanned with OKEN Scanner

- impozitul unic pe cifra de afaceri netă (sau taxa pe valoarea adăugată)– reprezintă totalitatea taxelor aplicate mărfurilor, până în momentul ajungerii la consumatorul final, acestea fiind aplicate doar la valoarea adăugată calculată la nivelul fiecărei verigi din lanţul de desfacere.
- taxele vamale – reprezintă impozite instituite de un stat pentru mărfurile care sunt transferate dintr-o ţară în alta, având fie scop fiscal, fie protecţionist.

Toate aceste tipuri de impozite şi taxe se constituie ca surse, alături de veniturile de tip nefiscal, în cadrul bugetelor. Legea privind finanţele publice[45] prevede ca aceste resurse financiare ale statului să se constituie şi să fie gestionate în cadrul unui sistem unitar de bugete, care poartă numele de sistem bugetar, alcătuit din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale, bugetele fondurilor speciale, bugetul trezoreriei statului şi bugetele altor instituţii publice autonome precum şi bugetele în care se evidenţiază împrumuturile externe, cu scopul de a se asigura echilibrul financiar.

[45] Legea 500/2002 privind finanţele publice, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 597/ 13 august 2002

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2.
IMPOZITE ŞI TAXE CE CONSTITUIE SURSE DE VENIT ÎN CADRUL BUGETELOR NAȚIONALE

2.1. Impozitul pe profit

Reprezintă unul dintre cele mai vechi tipuri de impozite percepute de către autoritățile statale, care inițial era colectat sub diverse titulaturi, doar cu scopul de a strânge fonduri, utilizate fie în interes public fie pentru a acoperi cheltuielile suveranului statului. Astăzi, impozitul pe profit este deseori utilizat de către stat ca o pârghie economică menită să stimuleze investițiile, în scopul asigurării creşterii economice.

2.1.1. Subiectul impozitului pe profit

Subiectul impozitului pe profit este reprezentat de următoarele categorii de persoane:

a) persoanele juridice române – prin acestea înțelegând companii naționale, societăți naționale, regii autonome, societăți comerciale, indiferent de forma juridică sau de proprietate, societăți agricole cu perosnalitate juridică, organizații cooperatiste, instituții financiare şi de credit, fundații, asociații şi organizații, deci orice entitate care are statut legal de persoană juridică conform legislației româneşti, inclusiv cele care dețin participații la capitalul altor societăți şi întocmesc situații financiare consolidate;

b) persoanele juridice străine – prin acestea înțelegând companii, fundații, asociații, organizații sau alte entități cu personalitate juridică înființate conform legislației altor țări şi care

Scanned with OKEN Scanner

devin subiecţi ai impunerii din momentul în care desfăşoară activităţi în cadrul unui sediu permanent în România, inclusiv persoanele fizice nerezidente care desfăşoară activităţi într-o asociere fără personalitate juridică, cât şi cele rezidente, asociate cu persoane fizice române.

Nu reprezintă subiecţi ai impunerii următorii agenţi economici:

a) Trezoreria statului;

b) instituţiile publice, pentru veniturile proprii şi disponibilităţile realizate[46]

c) persoanele juridice care plătesc impozit pe veniturile microîntreprinderilor;

d) fundaţiile constituite ca urmare a unui legat;

e) cultele religioase, pentru veniturile obţinute din activităţi economice utilizate în scop caritabil şi pentru veniturile rezultate din valorificarea obiectelor şi produselor de cult, şi veniturile din chirii utilizate la întreţinerea şi funcţionarea lăcaşurilor de cult, inclusiv pentru veniturile din despăgubiri;

f) instituţiile de învăţământ particular acreditate şi autorizate[47]

g) asociaţiile de proprietari cu personalitate juridică şi asociaţiile de locatari recunoscute ca asociaţii de proprietari[48] pentru veniturile obţinute din activităţi economice, ce urmează a fi utilizate pentru întreţinerea sau repararea şi creşterea eficienţei clădirii şi proprietăţilor comune;

h) fondurile de garantare a depozitelor bancare constituite conform legii;

i) fondurile de compensare a investitorilor, înfiinţate conform legii;

j) organizaţiile non-profit, sindicatele, patronatele, pentru veniturile din:

- cotizaţii, taxe, aporturi băneşti şi în natură ale membrilor;
- taxe de înregistrare plătite portivit legii;

[46] conform Legii 500/2002 şi OUG 45/2003
[47] conform Legii 84/1995 şi OUG 174/2001
[48] potrivit Legii 114/1996

Scanned with OKEN Scanner

- vize, taxe şi penalităţi sportive, participări la competiţii;
- donaţii, sponsorizări;
- fonduri publice sau finanţări nerambursabile;
- acţiuni ocazionale (tombole, conferinţe, strângeri de fonduri, etc)
- cedarea activelor aparţinând organizaţiilor;
- reclamă şi publicitate pentru organizaţiile non-profit de utilitate publică (cele care activează în domeniul culturii, sportului, învătământului, sănătăţii, cercetării ştiinţifice);
- activităţi economice, până la plafonul de 15.000 euro (într-un exerciţiu fiscal) şi numai dacă nu depăşesc 10% din veniturile totale neimpozabile.

2.1.2. Obiectul impozitului pe profit

Obiectul impunerii este reprezentat de profitul impozabil, calculat în funcţie de mărimea veniturilor totale şi a cheltuielilor totale care le-au generat şi a veniturilor neimpozabile şi cheltuielilor nedeductibile, aplicându-se următoarea relaţie de calcul:

Pi = (Vt – Cht) – (Vni – Chnd) unde:

Pi = profitul impozabil;

Vt = veniturile totale; Vni = venituri neimpozabile;

Cht = cheltuieli totale; Chnd = cheltuieli nedeductibile;

Aşadar, din totalitatea veniturilor încasate de o persoană juridică, o parte dintre acestea, din punct de vedere legal, nu se supun taxării, fiind considerate venituri neimpozabile, în timp ce, din totalul cheltuielilor înregistrate în contabilitate[49], doar o parte dintre cheltuieli se acceptă să fie scăzute din venituri, acestea reprezentând cheltuielile deductibile, restul intrând la categoria celor nedeductibile fiscal. Există şi cazul în care, în funcţie de plafoanele stabilite prin lege, anumite cote din unele tipuri de cheltuieli să poată fi deduse, iar restul până la valoarea totală să nu poată fi dedus, apărând astfel o catgorie aparte de cheltuieli, din punct de vedere fiscal, anume cheltuielile parţial deductibile.

[49] în baza Legii Contabilităţii nr. 82/1991, cu modificări şi completări ulterioare

Scanned with OKEN Scanner

Totodată, la categoria veniturilor şi cheltuielilor se includ şi elementele similare acestora: de exemplu, pentru venituri elementele similare ar putea constitui diferenţele favorabile de curs valutar rezultate în urma reevaluării creanţelor şi datoriilor în valută sau rezervele din reevaluare la casarea sau cedarea activelor, respectiv pentru cheltuieli, diferenţele nefavorabile de curs valutar apărute în aceeaşi situaţie sau cheltuielile cu valoarea neamortizată a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare şi a obiectelor de inventar neînregistrate în rezultatul reportat.

În categoria veniturilor neimpozabile intră următoare tipuri de venituri:

- diferenţele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a incorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se deţin titluri de participare, precum şi investiţiile financiare pe termen lung; ele devin impozabile doar în momentul transmiterii cu titlu gratuit, cesionării, retragerii titlurilor de participare, sau la retragerea capitalului social la persoana juridică la care sunt deţinute titlurile de participare;
- veniturile din anularea obligaţiilor unei persoane juridice dacă acestea s-au anulat în schimbul titlurilor de participare deţinute la acea persoană juridică;
- veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-au acordat deduceri;
- venituri din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere;
- venituri din recuperarea cheltuielilor nedeductibile;
- venituri neimpozabile prevăzute în acorduri sau memorandumuri ce au la bază acte normative.

Cheltuielile deductibile sunt considerate doar acele cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, precum şi cele reglementate prin acte normative. În acest sens, în această categorie vor intra doar cheltuielile înregistrate în contabilitate, ocazionate de producerea şi comercializarea bunurilor, prestarea de servicii sau executarea lucrărilor. Tot în această categorie sunt incluse şi

Scanned with OKEN Scanner

cheltuielile cu editarea publicaţiilor înregistrate ca retururi în perioada de determinare a profitului impozabil, în limita cotelor prevăzute în contracte, respectiv cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării pro-ratei.

Alte categorii de cheltuieli asimilate cheltuielilor efectuate în scopul obţinerii de venituri impozabile:

- cheltuielile cu achiziţionarea ambalajelor, pe durata de viaţă stabilită de contribuabil;
- cheltuielile efectuate conform legii, pentru protecţia muncii şi pentru prevenirea accidentelor de muncă şi a bolilor profesionale;
- cheltuielile cu primele de asigurare contra accidentelor de muncă, riscurilor şi bolilor profesionale;
- cheltuielile de reclamă şi publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, în baza unui contract, inclusiv cele asociate producerii materialelor necesare pentru difuzare;
- cheltuielile de transport şi cazare în ţară şi străinătate a angajaţilor şi administratorilor, doar în cazul în care s-a realizat profit în exerciţiul curent sau în cele precedente;
- contribuţia la rezerva mutuală de garantare a casei centrale a cooperativelor de credit (pentru cooperativele de credit afiliate);
- taxe de înscriere, cotizaţii şi contribuţii către camerele de comerţ şi industrie, sau organizaţiile sindicale şi patronale;
- taxe de înscriere, cotizaţii şi contribuţii obligatorii, reglementate de acte normative (de exemplu pentru practicarea profesiilor de expert contabil, avocat, medic, auditor, etc) inclusiv contribuţiile la fondul destinat negocierii contractului colectiv de muncă;
- cheltuielile pentru formarea şi perfecţionarea profesională a personalului;
- cheltuielile de marketing, pentru studiul pieţei, promovare, participare la târguri şi expoziţii;
- cheltuielile de cercetare-dezvoltare;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielile pentru perfecţionarea managementului, sistemelor informatice şi de obţinere a atestării standardelor de calitate;
- cheltuielile pentru protejatea mediului şi conservarea resurselor;
- pierderile înregistrate la scoaterea din evidenţă a creanţelor neîncasate, ca urmare a închiderii procedurii de faliment a debitorilor.

Cheltuielile cu deductibilitate limitată, considerate parţial deductibile:

- cheltuielile de protocol, în limita cotei de 2% din diferenţa dintre veniturile impozabile şi cheltuielile care le-au generat, la care se efectuează ajustările fiscale;
- cheltuielile cu îndemnizaţia de deplasare acordată salariaţilor pentru deplasări în ţară şi străinătate, în limita a 2,5 înmulţit cu valoarea nivelului legal al îndemnizaţiei stabilit pentru instituţiile publice[50], numai în cazul în care s-a realizat profit în exerciţiul curent sau în cele anterioare, în caz contrar limitându-se la valoarea nivelului legal practicat la instituţiile publice;
- cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 2% din fondul de salarii realizat (în această categorie intră ajutoarele pentru înmormântare, boli grave, proteze, pentru transportul salariaţilor la sau de la locul de muncă, pentru cadouri în bani sau natură oferite angajaţilor sau copiilor lor minori, pentru funcţionarea unităţilor aflate în administrarea contribuabilului, precum creşe, grădiniţe, etc);
- perisabilităţile, în limitele stabilite de organele administraţiei centrale şi avizate de M.F.P.;
- cheltuielile cu tichetele de masă acordate de angajator, în limita prevederilor legii bugetului de stat;
- cheltuielile cu taxe şi cotizaţii către organizaţii neguvernamentale sau asociaţii profesionale, altele decât cele

[50] în anul 2008, limita legală a îndemnizaţiei de deplasare la instituţiile publice este de 12,5 RON7zi

Scanned with OKEN Scanner

enumerate în cadrul cheltuielilor deductibile, şi doar în limita a 2000 euro pe an;

- cheltuielile cu provizioanele, după cum urmează: cheltuielile cu provizioanele pentru garanţii de bună execuţie acordate trimestrial clienţilor; cu provizioanele constituite în proporţie de 30% dinvaloarea creanţelor asupra clienţilor[51]; provizioanele specifice societăţilor comerciale bancare sau altor instituţii financiare şi de credit autorizate, provizioanele constituite de fondurile de garantare potrivit normelor BNR; provizioanele de risc pentru operaţiuni pe piete financiare, constituite conform CNVM; provizioanele constituite 100% din valoarea creanţelor asupra clienţilor înregistrate de alţi contribuabili decât băncile comerciale, societăţile financiare şi de credit, BNR sau CNVM; provizioanele constituite conform legii de către titularii de acorduri petroliere pentru dezafectarea instalaţiilor[52] sau de către R.A. Admnistraţia Română a Serviciilor de Trafic Aerian[53];
- cheltuielile cu rezervele; dacă este vorba de rezerva legală, calculată ca 5% din profitul contabil, calculat înainte de impozitare, din care se scad veniturile neimpozabile şi la care se adaugă cheltuielile aferente obţinerii veniturilor neimpozabile, doar până se atinge a cincea parte din capitalul social subscris vărsat (sau din patrimoniu); cheltuielile cu rezervele constituite de societăţile comerciale bancare şi alte instituţii financiare şi de credit autorizate; cheltuielile cu rezervele tehnice constituite de societăţile de asigurare-reasigurare[54];

[51] în următoarele condiţii: au fost înregistrate după 01.01.2004, nu s-au încasat după 270 de zile de la scadenţă, nu sunt garantate de terţi; nu reprezintă datoria unei persoane afiliate contribuabilului şi au fost incluse în veniturile impozabile ale acestuia

[52] cota provizionului este de 10% din diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile înregistrate pe toată durata exploatării

[53] provizionul se calculează pentru diferenţa dintre veniturile efective din exploatare şi cheltuielile efective ale activităţii de rută aeriană

[54] în cazul societăţilor de asigurare-reasigurare, sunt deductibile rezervele tehnice calculate conform Legii 32/2000

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielile cu dobânzile şi diferenţele de curs valutar sunt deductibile în totalitate doar dacă gradul de îndatorare a capitalului[55] este mai mic decât 1, în caz contrar, valoarea deductibilă fiind dată de nivelul veniturilor din dobânzi la care se adaugă 10% din totalul celorlalte venituri ale contribuabilului, rămânând ca valoarea nedeductibilă să se reporteze, până la recuperarea totală;
- cheltuielile cu amortizările, în funcţie de tipul metodei de amortizare utilizate şi de tipul activului imobilizat amortizat;
- cheltuielile efectuate în numele unui angajat la scheme facultative de pensii ocupaţionale, în limitele prevăzute de lege;
- cheltuielile cu primele de asigurări private de sănătate, în limitele prevăzute de lege;
- cheltuielile pentru funcţionarea, repararea şi întreţinerea locuinţelor de serviciu situate în localitatea în care contribuabilul are sediu social/sedii secundare, în limita raportului dintre suprafaţa construită prevăzută în legea 114/1996 majorată cu 10% şi suprafaţa construită a locuinţei de serviciu; diferna nedeductibilă, dacă există, se recuperează de la chiriaşi;
- cheltuielile pentru funcţionarea, repararea şi întreţinerea unui sediu aflat în locuinţa proprietate personală a unei persoane fizice, folosită în scop personal, deductibile în limita suprafeţelor puse la dispoziţia societăţii în baza contractului între părţi;
- cheltuielile pentru funcţionarea, repararea şi întreţinerea autoturismelor folosite de angajaţii cu funcţii de conducere/administrare, deductibile limitat la maximum un autoturism pentru o persoană fizică cu astfel de atribuţii.

Pe lângă diferenţele care depăşesc plafoanele legale ale cheltuielilor parţial deductibile, în categoria cheltuielilor

[55] gradul de îndatorare a capitalului este dat de raportul dintre capitalul împrumutat cu scadenţa peste un an şi capitalul propriu, ambele calculate ca medie între valoarea la începutul anului şi valoarea la sfârşitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit

Scanned with OKEN Scanner

nedeductibile din punct de vedere fiscal intră următoarele tipuri de cheltuieli:

- cheltuielile cu impozitul pe profit, inclusiv diferențele din anii precedenți și impozitele plătite în străinătate, stopajele la sursă plătite în numele persoanelor fizice sau juridice nerezidente pentru venituri realizate în România, inclusiv cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrate în contabilitate;
- amenzile, confiscările, majorările și penalitățile pentru întârziere datorate către autoritățile române sau autoritățile străine sau cele aferente contractelor economice încheiate cu persoane nerezidente în România, cu excepția majorărilor al căror regim este reglementat de convenții de evitare a dublei impuneri;
- cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau activelor corporale constatate lipsă în gestiune, degradate și neimputabile, pentru care nu sunt încheiate contracte de asigurare, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora;
- cheltuielile cu refacerea rezervei legale, utilizate în exercițiul anterior la acoperirea pierderilor;
- cheltuielile cu dobânzile și pierderile din diferențe de curs valutar legate de împrumuturile directe sau indirecte de la bănci internaționale de dezvoltare sau organizații similare;
- cheltuielile cu TVA aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma avantajelor în natură, dacă valoarea lor nu a fost impozitată prin stopaj la sursă;
- cheltuielile în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunuri livrate, servicii prestate contribuabilului la prețul pieței (cum sunt cheltuielile cu amortizarea, întreținerea sau repararea mijloacelor de transport utilizate în favoarea acestora, valoarea bunurilor și serviciilor acordate acestora sau a lucrărilor executate în favoarea lor, cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziția acestora, etc);

Scanned with OKEN Scanner

- chetuielile înregistrate în contabilitate fără să aibă la bază un document justificativ;
- cheltuielile înregistrate de societăţile agricole, pentru dreptul de folosinţă al terenului agricol adus de asociaţi, care depăşesc cota de distribuţie din producţia rezultată în urma utilizării acestuia prevăzută în contractul de asociere;
- cheltuielile determinate de diferenţele nefavorabile de valoare a titlurilor de participare înregistrate la societăţile la care se deţin şi de diferenţele nefavorabile de valoare ale obligaţiunilor emise pe termen lung, cu excepţia celor determinate de vânzarea/cesionarea acestora;
- cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile;
- cheltuieli cu contribuţii plătite peste limitele stabilite de lege sau nereglementate prin norme;
- cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator în numele angajaţilor, neincluse în veniturile salariale ale acestora;
- alte cheltuieli salariale (sau asimilate acestora) care nu sunt impozitate la angajat;
- cheltuielile cu serviciile de management, consultanţă sau asistenţă, pentru care contribuabilul nu poate justifica oportunitatea acestora legat de activitatea proprie, sau pentru care nu s-au încheiat contracte;
- cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, sau neaferente obiectului de activitate;
- pierderile înregistrate la scoaterea din evidenţă a creanţelor incerte sau în litigiu, neîncasate, care nu sunt acoperite prin provizion;
- cheltuieli de sponsorizare / mecenat efectuate conform legii.

Scanned with OKEN Scanner

2.1.3. Cota impozitului pe profit

Cota impozitului pe profit este de 16%, cu următoarele excepții:

- profitului obținut de BNR se impozitează cu cota de 80%;
- contribuabili care desfăşoară activităţi de natura barurilor de noapte, cluburilor, discotecilor, cazinourilor, pariurilor sportive, plătesc cu titlul de impozit pe profit suma rezultată prin aplicarea unei cote de 5% la veniturile rezultate din desfăşurarea acestor activităţi;
- în ceea ce priveşte profitul de natura dividendelor plătite de o persoană juridică română unei alte persoane juridice române, mărimea impozitului se stabileşte aplicând o cotă de 10% la valoarea dividendelor brute plătite; excepție fac persoanele juridice care dețin un pachet de minimum 25% din titlurile de participare ale altei persoane juridice române la data plății acestora, pe o perioadă de doi ani împliniți la momentul respectiv, în acest caz nemai fiind impozitate dividendele acordate.

2.1.4. Termenul de plată

Contribuabilii au obligația de a calcula şi plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 ale lunii următoare încheierii trimestrului pentru care s-a calculat impozitul.

În cazul BNR şi al societăților comerciale bancare, acestea au obligația de a calcula şi evidenția impozitul lunar, cât şi cumulat de la începutul anului şi de a plăti impozitul lunar, la data de 25 a fiecărei luni următoare lunii de calcul.

Contribuabilii care obțin venituri din cultura cerealelor şi plantelor tehnice, pomicultură şi viticultură au obligația de a plăti impozitul anual, până la data de 15 februarie a anului următor celui pentru care s-a calculat impozitul.

Deasemenea, organizațiile non-profit plătesc impozitul anual, până la data de 15 februarie a anului următor anului de calcul.

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul pe dividende se plăteşte lunar, de către persoana juridică care le acordă, până la data de 20 a lunii următoare celei pentru care s-au acordat; în cazul în care acestea nu s-au acordat beneficiarilor de drept în anul pentru care s-a decis acordarea lor, impozitul se plăteşte la până 31 decembrie a anului în care s-au semnat situaţiile financiare anuale. De remarcat este faptul că dividendele încasate de persoanele fizice reprezintă venituri din investiţii, iar impozitul pe care acestea îl datorează bugetului de stat este unul de natura impozitului pe venit.

2.1.5. Drepturi şi obligaţii ale contribuabililor

Drepturile contribuabililor, privind impozitul pe profit, sunt legate de posibilitatea de a cere autorităţilor fiscale revizuirea modului de calcul al impozitului sau a valorii obligaţiei de plată, în cazul în care aceştia au îndoieli legate de aceste două elemente.

În acest sens, se pot depune contestaţii la organul de control care a întocmit actul de impunere.

În cazul contestaţiilor ce privesc valori mai mici de 50.000 lei, soluţionarea poate fi efectuată în cadrul direcţiilor generale ale finanţelor publice judeţene în raza cărora îşi are sediul contribuabilul. Pentru valori mai mari de 50.000 de lei soluţionarea se face de către organele abilitate ale Ministerului Finanţelor Publice, în termen de 30 de zile de la data depunerii contestaţiei.

Atât deciziile direcţiilor generale ale finanţelor publice judeţene cât şi cele ale MFP pot fi contestate în instanţă dacă în urma contestaţiilor contribuabilul este în continuare nemulţumit.

Obligaţiile contribuabilului sunt legate de respectarea termenelor de plată şi de depunerea declaraţiilor de impunere, în caz contrar fiind pasibili de sancţiuni, de tipul majorărilor şi penalităţilor de întârziere.

Totodată, contribuabilii care plătesc impozite în străinătate, au dreptul la credite fiscale externe, oferite în condiţiile legii.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru anumite categorii de contribuabili[56], ca facilitate, se pot practica cote de impunere reduse, unii beneficiind chiar de scutiri de impozite.

2.2. Impozitul pe venit

Este un tip de impozit practicat în principal pentru asigurarea echității sociale, la nivelul unui stat. Prin practicarea unei impuneri progresive a veniturilor persoanelor fizice şi a unor anumite categorii de persoane juridice[57] se urmăreşte atingerea **„echității verticale"**, prin faptul că, în funcție de mărimea veniturilor, unele persoane plătesc impozite mai mari, iar altele beneficiază de facilități, în timp ce **„echitatea orizontală"** se realizează atunci cînd, pentru venituri egale, toate persoanele plătesc acelaşi impozit, indiferent de sursa plății.

Ca şi contribuabili, în cazul acestui tip de impozit, se remarcă următoarele categorii de persoane fizice:

- persoanele fizice rezidente în România;
- persoanele fizice nerezidente care desfăşoară o activitate independentă într-un sediu permanent aflat în România;
- persoanele fizice nerezidente care desfăşoară activități dependente în România;
- persoane fizice nerezidente care obțin în România alte venituri decât cele din activități independente sau din salarii.

Obiectul impozitului pe venit este reprezentat de următoarele tipuri de venituri:

1. Pentru persoanele fizice române, cu domiciliul în România, veniturile obținute din orice sursă, după cum urmează:

- veniturile din salarii;
- veniturile din activități independente;
- veniturile din cedarea folosinței bunurilor;
- veniturile din investiții;

[56] cum sunt de exemplu investitorii în zonele defavorizate sau cei care îşi desfăşoară activitatea în zonele libere de comerț

[57] ca de exemplu, microîntreprinderile, care pot opta pentru plata impozitului pe venit în locul impozitului pe profit

Scanned with OKEN Scanner

- veniturile din activităţi agricole;
- veniturile din pensii;
- veniturile din premii sau jocuri de noroc;
- venituri din alte surse;

2. Pentru persoanele fizice străine, rezidente în România, numai veniturile obţinute în România, pe fiecare sursă de venit;

3. Pentru persoanele fizice nerezidente care desfăşoară în România activităţi independente într-un sediu permanent situat pe teritoriul ţării, venitul total net obţinut în sediul respectiv;

4. Pentru persoanele fizice nerezidente care desfăşoară activităţi dependente în ţară, venitul salarial net rezultat din aceste activităţi;

5. Pentru persoanele fizice nerezidente, care obţin în România alte categorii de venituri decât din activităţi independente sau dependente, veniturile totale obţinute corespunzător fiecărei categorii (investiţii, activităţi agricole, premii, jocuri de noroc, etc.).

Ca la orcare alt tip de impozit, şi în acest caz există venituri excluse de la impozitare. Ca venituri neimpozabile, în ţara noastră se remarcă următoarele tipuri de venituri:

- ajutoarele, îndemnizaţiile, alocaţiile sau alte forme de sprijin social acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale sau din alte fonduri publice;
- sume încasate din asigurări, reprezentând despăgubiri sau alte drepturi, cu excepţia câştigurilor primite cu ocazia tragerilor de amortizare, în baza contractelor de asigurare încheiate între părţi;
- sume primite drept despăgubiri în urma calamităţilor naturale sau în caz de invaliditate;
- pensii pentru invalizi de război, orfani, văduve de război;
- contravaloarea cupoanelor reprezentând bonuri de valoare acordate cu titlu gratuit persoanelor fizice, conform legilor în vigoare;
- sumele sau valoarea bunurilor primite sub formă de sponsorizare / mecenat;
- sumele sau bunurile primite ca moştenire sau donaţii;
- bursele primite de orice persoană ce urmează forme de şcolarizare în cadru instituţionalizat;

Scanned with OKEN Scanner

- drepturile în bani sau natură primite de militari în termen, cu termen redus, studenţii şi elevii unităţilor de învăţământ din sectoarele apărare naţională, ordine publică, siguranţă naţională şi civilă şi ale gradaţilor/soldaţilor concentraţi sau mobilizaţi;
- veniturile primite ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor mobile/imobile personale, altele decât câştigurile din transferul titlurilor de valoare;
- veniturile din agricultură şi silvicultură realizate de către proprietar/arendaş din valorificarea în stare naturală[58] a produselor obţinute de pe terenurile agricole şi silvice;
- veniturile primite de membrii misiunilor diplomatice şi oficiilor consulare, pentru activităţi desfăşurate în România în calitate oficială, în condiţiile regulilor generale ale dreptului internaţional;
- veniturile nete în valută primite de membrii misiunilor diplomatice şi oficiilor consulare ale României amplasate în străinătate;
- veniturile primite de cetăţeni străini pentru activitatea de consultanţă desfăşurată în România, conform cu acordurile de finanţare nerambursabilă încheiate de ţara noastră cu alte state;
- veniturile primite de cetăţeni străini pentru activitatea desfăşurată în România în calitate de corespondenţi de presă, cu condiţia reciprocităţii acordate cetăţenilor români pentru aceleaşi tipuri de venituri în străinătate, cu condiţia confirmării din partea Ministerului Afacerilor Externe;
- sumele reprezentând diferenţe de dobândă subvenţionată pentru creditele primite în conformitate cu legislaţia în vigoare;
- veniturile reprezentând avantaje în bani sau natură primite de persoanele cu handicap, veteranii de război, invalizii şi văduvele de război, etc.;
- premiile obţinute de sportivii medaliaţi la campionatele mondiale, europene sau jocurile olimpice;
- premiile obţinute de elevi şi studenţi în cadrul competiţiilor internaţionale.

[58] se consideră în stare naturală produsele agricole obţinute după recoltare (material lemnos, lapte, lână, ouă, piei crude, plante medicinale, fructe de pădure, ciuperci, melci, scoici, broaşte şi alte asemenea)

Scanned with OKEN Scanner

2.2.1. Impozitul pe veniturile din salarii

Se consideră venit din salarii orice venit în bani sau natură realizat de o persoană fizică ce desfăşoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui alt statut special prevăzut de lege, indiferent de perioadă, denumirea acestuia sau forma sub care acestea se acordă.

Totodată, sunt asimilate salariilor şi următoarele tipuri de venit:

- îndemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă;
- îndemnizaţiile primite pentru desfăşurarea de activităţi aferente unei funcţii de demnitate publică;
- îndemnizaţiile primite pentru desfăşurarea de activităţi aferente unei funcţii alese în cadrul persoanelor juridice fără scop lucrativ;
- drepturile de soldă lunară, îndemnizaţiile, primele, premiile, sporurile sau alte drepturi ale personalului militar;
- îndemnizaţiile lunare şi prelevările din profitul net cuvenite administratorilor companiilor/societăţilor naţionale, comerciale sau regiilor autonome;
- sumele primite de membrii fondatori ai societăţilor comerciale constituite prin subscripţie publică;
- sumele primite de reprezentanţii în A.G.A, consiliile de administraţie, comisiile de cenzori, sau de reprezentanţii în organisme tripartite, potrivit legii;
- îndemnizaţiile lunare ale asociatului unic;
- sumele acordate de către persoanele juridice fără scop patrimonial sau de către alte entităţi neplătitoare de impozit pe profit, peste limita de 2,5 înmulţit cu nivelul legal al îndemnizaţiei pentru deplasări şi delegări în ţară sau străinătate, în interes de serviciu, la instituţiile publice;
- orice alte sume sau avantaje de natură salarială sau asimilate salariilor.

Avantaje primite şi asimilate salariilor se consideră a fi următoarele:

Scanned with OKEN Scanner

- utilizarea bunurilor, inclusiv a autoturismelor din patrimoniul afacerii, în scop personal;
- cazarea, hrana, îmbrăcămintea, personalul pentru munci casnice oferite gratuit sau la un preţ mai mic decât al pieţei;
- împrumuturile nerambursabile şi diferenţele favorabile dintre dobânzile preferenţiale şi dobânda de referinţă a BNR, pentru depozite şi credite;
- anularea creanţelor angajatorului asupra angajatului;
- abonamentele şi costul convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele, folosite de angajaţi în scop personal;
- permisele de călătorie utilizate de angajaţi în scop personal;
- primele de asigurare plătite de angajator pentru salariaţi sau alţi beneficiari de venituri din salarii, altele decât cele obligatorii.

Nu sunt considerate avantaje:

- contravaloarea abonamentelor pe mijloacele de transport în comun pentru angajaţii a căror activitate presupuna deplasarea frecventă în interiorul localităţii;
- costul abonamentelor telefonice şi al convorbirilor efectuate precum şi utilizarea autoturismului de serviciu pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu.

Nu sunt considerate venituri salariale, prin urmare nu sunt impozabile din punctul de vedere al impozitului pe venit:

- ajutoarele de înmormântare;
- ajutoarele pentru naştere;
- ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităţilor naturale;
- ajutoarele pentru boli grave şi incurabile;
- cadourile oferite de angajatori pentru copii minori ai angajaţilor;
- tichetele de masă şi drepturile de hrană acordate angajaţilor conform legislaţiei în vigoare;
- contravaloarea folosinţei locuinţei de serviciu sau a locuinţei din incinta unităţii;
- cazarea/ contravaloarea chiriei pentru locuinţele puse la dispoziţia oficialităţilor publice, angajaţilor consulari şi diplomatici;

Scanned with OKEN Scanner

- contravaloarea echipamantelor tehnice, de protecţie şi de lucru, medicamentelor şi materialelor igienico-sanitare şi altor drepturi legate de protecţia muncii, conform legislaţiei;
- contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea de domiciliu a angajaţilor şi locul de muncă, la nivel de abonament lunar, în cazul în care nu se asigură locuinţă sau contravaloarea chiriei;
- sumele primite de angajaţi pentru acoperirea cheltuielilor de transport, cazare şi îndemnizaţiile pentru perioada delegării în ţară sau străinătate[59];
- sumele primite pentru acoperirea cheltuielilor de mutare în interes de serviciu, conform legii;
- îndemnizaţiile de instalare, la încadrarea într-o unitate din altă localitate decât cea de domiciliu, pentru primul an de activitate după absolvirea studiilor[60], precum şi îndemnizaţiile de instalare pentru personalul din instituţiile publice şi pentru cel care îşi stabileşte domiciliul în zone defavorizate;
- sumele reprezentând plăţi compensatorii, calculate pe baza salariilor medii nete, acordate persoanelor ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective;
- sume reprezentând plăţi compensatorii, calculate pe baza soldelor nete, acordate personalului militar în rezervă sau a cărui contract încetează ca urmare a nevoilor de reducere şi restructurare, precum şi ajutoarele stabilite în raport cu solda;
- veniturile din salarii ca urmare a activităţii de creare de programe pentru calculator[61];
- sumele sau avantajele primite de persoane fizice pentru activităţi dependente desfăşurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal practicat de acesta;

---

[59] fac excepţie sumele primite în acest scop de persoanele juridice fără scop patrimonial sau entităţile neplătitoare de impozit pe profit, care depăşesc plafonul de 2,5 ori îndemnizaţia practicată la instituţiile publice

[60] se acordă o singură dată, la nivelul salariului de bază la angajare

[61] încadrarea se face prin ordin comun al ministrului muncii , solidarităţii sociale şi familiei, ministrul comunicaţiilor şi tehnologiei informaţiei şi ministrul economiei şi finanţelor

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielile efectuate de angajator pentru pregătirea profesională şi perfecţionarea angajaţilor legate de activitatea pentru care au fost angajaţi;
- costul abonamentelor telefonice şi al convorbirilor , inclusiv al cartelelor efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu;
- avantajele de tipul drepturilor la stock options plan, atât la momentul angajării cât şi la momentul acordării.

Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, cu titlul de plată anticipată, care se calculează şi se reţine la sursă, de către plătitorii de venituri (angajatori).

Determinarea şi calculul impozitului se face:

- la locul funcţiei de bază, prin aplicarea cotei de impozitare de 16% asupra venitului net lunar din salarii, determinat prin scăderea din venitul brut din salarii a contribuţiilor obligatorii reţinute şi a sumei reprezentând cheltuielile profesionale şi deducerile personalede bază şi suplimentare aferente lunii de calcul;
- pentru veniturile obţinute altfel decât din funcţia de bază, prin aplicarea cotei de impozitare de 16% asupra venitului net, determinat prin scăderea din venitul brut lunar a contribuţiilor obligatorii reţinute în fiecare loc de realizare a acestuia;

Prin loc în care se află funcţia de bază se înţelege , pentru persoanele fizice cu un singur loc de muncă, ultimul loc înscris în cartea de muncă sau alte documente specifice, iar în cazul cumulului de funcţii, locul declarat de persoana fizică.

În categoria contribuţiilor obligatorii luate în calcul la determinare impozitului lunar sunt cuprinse:
- contribuţia individuală de asigurări sociale;
- contribuţia individuală pentru asigurările sociale de sănătate;
- contribuţia individuală pentru şomaj;
- alte contribuţii individuale obligatorii, stabilite prin lege.

Acelaşi mod de calcul se aplică şi în cazul determinării impozitului pentru salariile stabilite prin hotărâri judecătoreşti.

De asemenea, plătitorii sunt obligaţi să determine valoarea totală a impozitului anual datorat de fiecare angajat pentru veniturile

Scanned with OKEN Scanner

din salarii sau asimilate acestora, iar contribuabilii pot dispune asupra destinaţiei sumei care corespunde la 2% din valoarea impozitului, putând contribui la sponsorizarea unităţilor non-profit, precum licee, şcoli, grădiniţe, sau alte unităţi care funcţionează în condiţiile prevăzute de Ordonanţa Guvernului nr. 26/2000.

În ceea ce priveşte termenul de plată, plătitorii de salarii şi venituri asimilate acestora au obligaţia de a calcula şi reţine impozitul aferent veniturilor fiecărei luni, la data efectuării plăţii acestor venituri şi de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au acordat veniturile.

2.2.2. Impozitul pe veniturile din activităţi independente

Din punctul de vedere al Codului Fiscal, activităţile independente sunt acele activităţi desfăşurate de indivizi pe cont propriu, urmărind un scop lucrativ, desfăşurarea şi locul desfăşurării activităţii, programul de lucru şi riscul asumat rămânând la libera alegere a întreprinzătorului. Mai mult decât atât, activitatea trebuie desfăşurată pentru mai mulţi clienţi, fie direct fie cu personal angajat conform legii.

Aşadar, ca subiect al impozitului se constituie persoanele fizice române sau străine, rezidente sau nerezidente, care desfăşoară activităţi independente, fie individual, fie prin asocieri pe bază de contract.

Obiectul impozitului îl constituie veniturile obţinute din desfăşurarea de activităţi independente, din acestă categorie făcând parte:

- veniturile comerciale - veniturile care rezultă din fapte de comerţ sau din prestări servicii, precum şi practicarea unei meserii, altele decât cele considerate profesii libere;
- venituri din profesii libere – obţinute în urma practicării profesiilor de medic, avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau alte profesii reglementate şi desfăşurate conform legii;

Scanned with OKEN Scanner

- venituri din drepturi de proprietate intelectuală – cele rezultate din valorificarea drepturilor de proprietate intelectuală (brevete de invenţie[62], desene şi modele, mostre, mărci de fabrică şi comerţ, procedee tehnice şi know-how, drepturi de autor şi conexe acestora).

Activităţile care constituie fapte de comerţ sunt:
- activităţile de producţie;
- cumpărările cu scopul revânzării;
- organizarea de spectacole cultural-sportive, distractive;
- activităţile de facilitare a încheierii de tranzacţii comerciale prin intermediar (contractele de comision, mandat, reprezentare, de agent de asigurări, etc);
- vânzarea în regim de consignaţie;
- activităţile de editare, imprimerie, multiplicare;
- activităţile de transport de bunuri şi de persoane.

Baza de calcul a impozitului este reprezentată de venitul net din activităţi independente , determinat pe baza contabilităţii în partidă simplă, sau pe baza normelor de venit.

În primul caz, venitul net din activităţi independent se calculează ca diferenţă între venitul brut şi cheltuielile aferente realizării acestuia, cu excepţia cazului în care se obţin venituri din drepturi de proprietate intelectuală.

În categoria venitului brut sunt cuprinse:
- sumele încasate şi/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură, în urma desfăşurării activităţii;
- dobânzile din creanţe comerciale, sau alte creanţe rezultate din activităţi independente;
- câştigurile din transferul activelor într-o activitate independentă;
- veniturile din angajamentul de a nu desfăşura o activitate independentă, sau de a nu concura o anumită persoană;
- veniturile obţinute în urma anulării sau scutirii de datorii de plată în legătură cu o activitate independentă.

[62] mai puţin realizările tehnice

Scanned with OKEN Scanner

Nu intră în categoria veniturilor brute aporturile în bani sau natură, creditele bancare sau împrumuturile de la persoane fizice, despăgubirile, sponsorizările, şi donaţiile.

Pentru a intra în categoria cheltuielilor deductibile utilizate la stabilirea venitului net, cheltuielile generale trebuie să îndeplinească câteva condiţii:

- să aibă legătură cu activitatea desfăşurată şi să fie justificate prin documente;
- să fie cuprinse în exerciţiul financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;
- să respecte regulile de amortizare;
- cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru activele din patrimoniul afacerii, sau cele care servesc garanţiilor bancare pentru credite acordate desfăşurării activităţii, pentru boli profesionale, risc profesional, accidente de muncă, etc.

Următoarele tipuri de cheltuieli au deductibilitate limitată:

- cheltuielile de sponsorizare şi mecenat sunt deductibile în limita cotei de 5% din baza de calcul (venitul net);
- cheltuielile de protocol, în limita cotei de 2% din baza de calcul;
- îndemnizaţiile pentru deplasări, delegaţii şi detaşări în interes de serviciu, în limita sumei de 2,5 înmulţit cu nivelul îndemnizaţiei practicat la instituţiile publice;
- cheltuielile sociale, în limita cotei de 2% din fondul de salarii anual;
- pierderile legate de perisabilităţi, limitate conform normativelor în domeniu;
- cheltuielile cu tichetele de masă acordate de anagjator, în limitele prevăzute de lege;
- contribuţiile în numele angajaţilor la schemele facultative de pensii, în limita echivalentului a 200 euro anual pe persoană;
- primele de asigurare pentru asigurările private de sănătate şi contribuţiile obligatorii, în limita prevăzută de legislaţie;
- dobânzile aferente împrumuturilor de la persoanele fizice, legate de activitatea pe care o desfăşoară, în limita dobânzii de referinţă a BNR;

Scanned with OKEN Scanner

- cheltuielile reprezentând chiriile şi ratele de leasing operaţional sau financiar, conform prevederilor privind operaţiunile de leasing şi societăţile de leasing.

Nu se deduc:

- sumele/ valoarea bunurilor utilizate în scop personal sau familial;
- cheltuielile corespunzătoare obţinerii veniturilor neimpozabile;
- cheltuiala reprezentând impozitul pe venit;
- amenzile, confiscările, dobânzile, penalităţile de întârziere datorate autorităţilor române sau străine[63];
- cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele deductibile limitat;
- ratele aferente creditelor angajate şi dobânzile aferente creditelor pentru achiziţionarea de imobilizări corporale de natura mijloacelor fixe, în cazul în care dobânda este cuprinsă în valoarea de intrare a acestora;
- cheltuielile de achiziţionare sau fabricare a bunurilor şi drepturilor amortizabile din registrul-inventar;
- cheltuielile constatate lipsă în gestiune, degradate şi neimputabile, neacoperite de polițe de asigurare;
- alte sume prevăzute de legislaţia în vigoare.

În celălalt caz, venitul net dintr-o activitate independentă desfăşurată de contribuabil individual, fără salariaţi, se determină pe baza normelor de venit. În acest scop, anual, direcţiile generale judeţene ale finanţelor publice elaborează normele conţinând nomenclatorul activităţilor pentru care stabilirea venitului net se face astfel şi le publică înainte de data de 1 ianuarie, pentru anul fiscal care urmează.

Dacă contribuabilul desfăşoară o activitate independentă pe o perioadă mai mică de un an, norma de venit se corectează astfel încât să reflecte perioada de an în care a fost desfăşurată.

În cazul desfăşurării mai multor activităţi independente, venitul net din aceste activităţi se stabileşte pe baza normei cele mai ridicate de venit pentru respectivele activităţi.

[63] altele decât cele plătite conform clauzelor contractuale

Scanned with OKEN Scanner

Acelaşi mod de stabilire a venitului net impozabil se utilizează şi pentru contribuabilii care desfăşoară activităţi de transport persoane şi bunuri în regim de taxi.

În cazul obţinerii de venituri din drepturi de proprietate intelectuală venitul net se stabileşte prin scăderea din venitul brut a următoarelor cheltuieli:

- o cheltuială deductibilă egală cu 60% din venitul brut (0,6*Vb);
- contribuţiile sociale obligatorii plătite.

Pentru veniturile provenind din creaţii de lucrări de artă, venitul net se stabileşte deducând:

- o cotă de 70% din ventul brut (0.7*Vb);
- contribuţiile sociale obligatorii plătite.

Mai există posibilitatea ca determinarea venitului net din drepturi de proprietate intelectuală să se determine ca diferenţă între venitul brut şi comisioanele cuvenite organismelor de gestiune colectivă sau a altor plătitori care au atribuţii de colectare şi repartizare a veniturilor între titularii de drepturi. Acest lucru este valabil pentru obţinerea de venituri din drepturi de proprietate intelectuală transmise prin succesiune, a veniturilor din exercitarea dreptului de suită şi a veniturilor reprezentând remuneraţii compensatorii pentru copia privată.

Contribuabilii care obţin venituri din activităţi independente impuşi pe baza normelor de venit au dreptul să solicite determinarea venitului net în sistem real (pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă). Această opţiune este obligatorie pentru contribuabili pentru o perioadă de 2 ani fiscali consecutiv, după care se va considera reînnoită dacă nu se depune cerere de renunţare de către acesta.

În ambele cazuri, cererea se depune la organul fiscal competent până la data de 31 ianuarie, respectiv în termen de 15 zile de la începerea activităţii pentru cei care încep activitatea în cursul anului fiscal.

Contribuabilii care desfăşoară activităţi independente au obligaţia să efectueze plăţi anticipate în contul impozitului anual

Scanned with OKEN Scanner

datorat bugetului de stat, cu excepţia celor care obţin venituri pentru care plata anticipată se efectuează prin reţinere la sursă.

Pentru următoarele venituri, calculul şi reţinerea se face la sursă, cu titlul de plăţi anticipate:

- venituri din drepturi de proprietate intelectuală;
- venituri din vînzarea bunurilor în regim de consignaţie;
- venituri din activităţi desfăşurate în baza contractelor de agent;
- venituri din activităţi desfăşurate în baza contractelor/convenţiilor civile;
- venituri din activitatea de expertiză contabilă, judiciară, tehnică, etc;
- venituri obţinute de o persoană fizică în asociere cu o persoană juridică contribuabil, care nu generează o persoană juridică. Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de impunere de 16%**la venitul brut şi trebuie virat la bugetul de stat până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul.

2.2.3. Impozitul pe veniturile din cedarea folosinţei bunurilor

Subiectul impozitului este reprezentat de proprietarii/uzufructarii sau alţi deţinători legali de bunuri mobile sau imobile care cedează dreptul de folosire a acestora altor persoane fizice sau juridice.

Obiectul impozitului este reprezentat de veniturile în bani sau natură care provin din cedarea dreptului de folosire a bunurilor mobile şi imobile:

- venituri din închirieri şi subînchirieri de bunuri mobile şi imobile (cedarea folosinţei locuinţei, caselor de vacanţă, garajelor, terenurilor, pe bază de contract de închiriere/subânchiriere, uzufruct, arendare,etc) inclusiv a unor părţi din acestea utilizate în scop de reclamă, afişaj şi publicitate;
- veniturile din arendarea bunurilor agricole, din patrimoniul personal.

Scanned with OKEN Scanner

Calculul impozitului pe veniturile rezultate din cedarea folosinţei bunurilor se face plecând de la venitul brut şi venitul net realizat de contribuabil.

Venitul brut reprezintă totalitatea sumelor în bani şi /sau echivalentul în lei al veniturilor în natură şi se stabileşte pentru fiecare an fiscal în funcţie de suma reprezentând chiria sau arenda prevăzută în contractul dintre părţi[64]. Acesta se poate majora cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform legii, în sarcina proprietarului, uzufructarului sau deţinătorului legal, dacă acestea au fost efectuate de cealaltă parte contractantă (chiriaş, arendaş). Dacă, în cazul efectuării acestor cheltuieli de către chiriaş, proprietarul reduce chiria corespunzător cheltuielilor,venitul brut rămâne nemodificat.

Venitul net se calculează pe baza venitului brut, din care se deduc următoarele cheltuieli:

- 50% din valoarea venitului brut, în cazul construcţiilor;
- 30% din valoarea venitului brut, în cazul bunurilor mobile.

Venit net construcţii = Venit brut – 50% *venitul brut = 50% venit brut

Venit net bunuri mobile = Venit brut – 30%*venit brut = 70% venit brut

Impozitul se determină de către organul fiscal competent, pe baza declaraţiei de venit depusă de contribuabil, prin aplicarea cotei de impunere de 16% asupra venitului net anual impozabil. După stabilirea impozitului anual datorat, organul fiscal emite o decizie de impunere pe care o trimite contribuabilului, urmând ca acesta să achite diferenţele rămase de achitat, în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei.

2.2.4. Impozitul pe veniturile din investiţii

Subiectul impozitului este reprezentat de persoanele fizice române sau străine care realizează venituri din investiţii făcute în România.

[64] pentru contracte în care nu se menţionează distinct valorea chiriei/arendei, se aplică o cotă de cheltuială forfetară de 30% reprezentând cheltuiala deductibilă

Scanned with OKEN Scanner

Obiectul impozitului îl constituie veniturile din investiții, de tipul dividendelor, dobânzilor (obținute la obligațiuni, depozite la termen, de la certificate de depozite, împrumuturi acordate)[65], câștigurilor din transferul titlurilor de valoare (acțiuni, titluri de participare la fonduri de investiții sau orice alt instrument financiar calificat de către CNMV ca titlu de valoare), al veniturilor din operațiunile de vânzare/cumpărare de valută la termen, pe bază de contract.

Stabilirea impozitului se face în funcție de tipul investiției, după cum urmează:

- pentru veniturile de forma dividendelor şi a câştigurilor obținute din deținerea de titluri de participare la fonduri închise de investiții, cota de impunere este de 5% şi se aplică valorii acestora, obligația de calcul şi reținere revenind personelor juridice care acordă astfel de venituri, la data plății acestora;
- pentru veniturile din dobânzi, impozitul se calculează şi se reține de către plătitorii de astfel de venituri, aplicând o cotă de 1% din valoarea acestora, la momentul înregistrării în contul de depozit al titularului, sau la momentul răscumpărării în cazul instrumentelor de economisire;
- pentru veniturile de tipul câştigurilor din transferul titlurilor de valoare sau din operațiuni de vânzare/cumpărare de valută, obligația calculării şi reținerii impozitului revine intermediarilor sau altor plătitori de astfel de venituri, respectiv societăților de administrare a investițiilor, iar calculul impozitului presupune aplicarea cotei de 1% asupra câştigului realizat din transfer.

Pentru impozitul pe venituri din dividende şi dobânzi virarea impozitului la bugetul de stat se face până la data de 25 a lunii următoare lunii în care se efectuează plata venitului, cu excepția cazului în care acordarea dividendelor nu s-a făcut în anul în care

[65] excepție fac dobânzile la depozitele la vedere, cele obținute la depuneri la casele de ajutor reciproc, titluri de stat, obligațiuni municipale şi Agenției Naționale pentru Locuințe

Scanned with OKEN Scanner

acestea s-au distribuit şi când virarea impozitului se poate face până la data de 31 decembrie a anului plăţii.

Termenul de virare a impozitului în cazul câştigurilor din transferul drepturilor de proprietate asupra titlurilor de valoare (altele decât titluri de participare la fonduri deschise de investiţii), din răscumpărarea acestora sau din transferul drepturilor de proprietate asupra părţilor sociale sau valorilor mobiliare ale societăţilor închise, este data la care s-au depus documentele privind transcrierea dreptului de proprietate asupra părţilor sociale/valorilor mobiliare la Registrul Comerţului sau Registrul Acţionarilor.

Dacă cumpărătorul de titluri de valoarea nu este o persoană fizică română cu domiciliul în România, obligaţia de calcul şi virare a impozitului revine persoanei fizice române rezidente, care realizează venitul dacă dobânditorul nu desemnează un reprezentant fiscal.

Pierderile înregistrate din transferul dreptului de proprietate asupra titlurilor de valoare precum şi din operaţiuni de vânzare /cumpărare de valută la termen nu sunt recunoscute din punct de vedere fiscal, reprezentând pierderi definitive ale contribuabilului.

2.2.5. Impozitul pe veniturile din pensii

Subiectul impozitului este reprezentat de către persoanele care obţin venituri din pensii, indiferent de tipul acestora, care au calitatea de suportator al impozitului.

Plătitorul impozitului este reprezentat de orice plătitor de venituri din pensii, care are obligaţia de a calcula lunar impozitul pe acest tip de venit, de a reţine acest impozit şi de a-l vira la bugetul de stat.

Obiectul impozitului este reprezentat de veniturile din pensii, adică de sumele primite ca pensii de la fondurile constituite conform legii, în urma contribuţiilor sociale obligatorii din cadrul sistemelor de asigurări sociale, din cadrul schemelor facultative de pensii ocupaţionale, sau finanţate de la bugetul de stat.

Scanned with OKEN Scanner

Venitul lunar impozabil se determină prin scăderea unei sume neimpozabile[66] din venitul din pensii.

Impozitul se calculează aplicând cota de impunere de 16% asupra venitului impozabil lunar şi se reţine la data efectuării plăţii pensiei, urmând să fie virat către bugetul de stat până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se plăteşte pensia.

În cazul pensiilor care nu se plătesc lunar, impozitul ce trebuie reţinut se calculează îm părţind suma totală ce reprezintă pensia la numărul de luni şi aplicând cota la pensia lunară astfel rezultată.

Pentru veniturile din pensiile de urmaş este necesară individualizarea acestora, impozitarea făcându-se în raport cu drepturile cuvenite fiecărui urmaş.

2.2.6. Impozitul pe veniturile din activităţi agricole

Subiectul impozitului este reprezentat de persoanele care desfăşoară activităţi agricole şi încasează venituri din acestea, ele fiind în acelaşi timp şi suportatorul şi plătitorul impozitului.

Obiectul impozitului este reprezentat de veniturile rezultate în urma desfăşurării următoarelor tipuri de activităţi:

- cultivarea şi valorificarea florilor, legumelor şi zarzavaturilor în sere sau solarii special destinate acestui scop sau cultivate în sistem irigat;
- cultivarea şi valorificarea arbuştilor, plantelor decorative şi ciupercilor;
- exploatarea pepinierelor viticole, pomicole sau a altora asemenea.

Determinarea venitului net din activităţi agricole se face pe baza normelor de venit, însă contribuabilii au posibilitatea să opteze pentru determinarea sa pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

În primul caz, pentru determinarea venitului net impozabil se utilizează normele de venit pe unitatea de suprafaţă agricolă, stabilite de către direcţiile teritoriale de specialitate ale Ministerului

[66] stabilită în sumă fixă

Scanned with OKEN Scanner

Agriculturii, Pădurilor, Apelor şi Mediului, aprobate de direcţiile generale ale finanţelor publice judeţene, până la data de 31 mai a anului pentru care se aplică.

Aceste norme pot fi modificate în sensul reducerii în cazul înregistrării de pierderi datorate calamităţilor naturale, sau pot fi corectate pentru contribuabilii care încep/ încetează activitatea pe perioade mai mici decât anul calendaristic.

Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de impunere de 16% asupra venitului net impozabil determinat fie pe baza normelor de venit fie pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

Contribuabilii care desfăşoară activităţi agricole şi care determină venitul pe baza normelor de venit au obligaţia de a depune anual o declaraţie de venit la organul fiscal competent, până la data de 30 iunie a fiecărui an, sau în termen de 15 zile de la data începerii activităţii dacă aceasta depăşeşte data de 30 iunie, urmând ca plata impozitului să se facă până la data de 31 decembrie.

În cazul contribuabililor care determină venitul net impozabil pe baza datelor din contabilitaea în partidă simplă, acestora le revine obligaţia de a efectua plăţi anticipate către bugetul de stat, urmând ca până la data de 31 mai a anului următor plăţii să fie regularizate de către organele fiscale competente.

2.2.7. Impozitul pe venituri din premii şi jocuri de noroc

Subiectul impozitului pe veniturile din premii şi jocuri de noroc este reprezentat de persoanele fizice care realizează venituri din participarea la consursuri şi jocuri de noroc, altele decât jocuri de cazino, maşini electronice cu câştiguri, etc.

În această categorie de venit se includ:

- premiile acordate oamenilor de ştiinţă, cultură şi artă în cadrul festivalurilor, simpozioanelor, concursurilor naţionale şi internaţionale;
- veniturile obţinute din jocuri de noroc de tipul jocurilor de bingo, keno, pronosticuri şi pariuri sportive, loterii, tombole, jocuri-concurs cu câştiguri în bani sau natură.

Scanned with OKEN Scanner

Obligaţia evidenţierii, calculării şi virării impozitului, pentru fiecare persoană care câştigă, revine plătitorului de astfel de venituri, care trebuie să stabilească venitul net impozabil, scăzând din suma reprezentând venitul brut suma reprezentând venitul neimpozabil[67].

Impozitul se calculează aplicând o cotă de impozitare de 10% asupra venitului net impozabil din premii şi de 20% asupra venitului net impozabil din jocuri de noroc.

Impozitul calculat şi reţinut în momentul efectuării plăţii trebuie virat la bugetul de stat până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a făcut reţinerea.

2.2.8. Impozitul pe venituri din alte surse

În această categorie de venituri se includ:

- primele de asigurări suportate de o persoană fizică/orice entitate în cadrul unei activităţi, pentru o persoană fizică cu care suportatorul nu are o relaţie generatoare de venituri din salarii;
- câştigurile primite de la societăţile de asigurări, conform contractelor încheiate, ca urmare a tragerilor de amortizare;
- venituri realizate de persoanele fizice pensionare, foste salariate, sub forma diferenţelor de preţ pentru bunuri/servicii, în baza unor înţelegeri contractuale sau speciale;
- veniturile persoanelor fizice din activităţi de arbitraj comercial.

Impozitul se calculează prin reţinere la sursă de către plătitorii de venit, prin aplicare unei cote de impunere de 10% asupra venitului brut, cu excepţia cazului primelor de asigurare, pentru care cota de impunere este de 40%, urmând să se vireze către bugetul de stat până la data de 25 a lunii următoare plăţii venitului.

[67] conform Ordonanţei de Urgenţă 138/29 decembrie 2004 pentru modificarea şi completarea Legii 571/2003 privind Codul Fiscal, nu sunt impozabile veniturile obţinute din premii în bani sau natură, sub valoarea de 800 lei, pentru fiecare concurs realizat de acelaşi organizator sau plătitor

Scanned with OKEN Scanner

2.3. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

Subiectul impozitului este reprezentat de către microîntreprinderi, definite ca fiind persoanele juridice române care îndeplinesc cumulativ următoarele condiţii:
- au înscris ca obiect de activitate producţia de bunuri materiale, prestarea de servicii şi/sau comerţul;
- au un număr de salariaţi mai mic sau egal cu 9;
- realizează venituri care depăşesc echivalentul în lei a 100.000 euro;
- subiectul proprietăţii (deţinătorul capitalului social) nu este reprzentat de stat sau autorităţile locale şi instituţii publice.

Nu pot fi subiecţi ai impozitului persoanele juridice care desfăşoară activităţi în domeniul bancar, al asigurărilor şi reasigurărilor, al pieţei de capital, care intermediază în aceste domenii, care activează în domeniul jocurilor de noroc, pariurilor sportive şi cazinourilor, sau care au mai mult de 250 de angajaţi.

Obiectul impozitului este reprezentat de veniturile obţinute de către microîntreprinderi, din orice sursă, cu excepţia următoarelor tipuri de venit:
- venituri din variaţia stocurilor;
- venituri din producţia de imobilizări corporale şi necorporale;
- venituri din provizioane;
- venituri din anularea datoriilor sau majorărilor datorate bugetului de stat, care au constituit cheltuieli deductibile la calcularea impozitului pe profit;
- venituri din despăgubiri de la societăţi de asigurare, pentru pagube ale activelor proprii.

Ca şi cheltuieli deductibile, în acest caz, sunt considerate doar cheltuielile cu achiziţionarea caselor de marcat, pentru trimestrul în care au fost puse în funcţiune, conform legii.

Acest tip de impozit este unul opţional.

O microîntreprindere care în mod normal este plătitoare de impozit pe profit, poate opta pentru plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor dacă îndeplineşte condiţiile precizate mai sus,

Scanned with OKEN Scanner

fiind obligate să-şi conducă contabilitatea potrivit reglementărilor contabile simplificate şi armonizate cu directivele europene şi doar pe perioada cât îndeplineşte aceste condiţii.

Cota de impozitare care se aplică venitului impozabil este de 1,5%.

Persoanele juridice plătitoare de impozit pe profit care îndeplinesc aceste condiţii pot comunica opţiunea de trecere la acest tip de impozitare organelor competente teritoriale, la începutul anului fiscal, prin depunerea declaraţiei de menţiuni.

Pot opta pentru acest tip de impozitare şi persoanele juridice care desfăşoară activităţi în zonele libere de comerţ sau zonele defavorizate.

2.4. Impozitul pe veniturile obţinute în România de persoanele nerezidente şi reprezentanţele firmelor străine

Nerezidenţii care obţin venituri impozabile în România, persoane fizice, precum şi orice persoană juridică străină care are o reprezentanţă autozată să funcţioneze în ţara noastră au obligaţia de a plăti un impozit anual, denumit impozit pe veniturile obţinute din România de nerezidenţi, reprezentând subiectul acestui tip de impozit.

Obiectul impozitului este reprezentat de veniturile brute impozabile obţinute în România, indiferent de locul unde acestea sunt primite, în această categorie figurând:

- dividendele primite de la o persoană juridică română[68];
- dobânzile primite de la rezidenţi;
- dobânzile primite de la nerezidenţi cu sediul permanent în România, dacă dobânzile reprezintă cheltuieli ale sediului respectiv;
- redevenţe[69] de la rezidenţi;

[68] cu excepţia cazului în care beneficiarul dividendelor deţine minimum 25% din titlurile de participare la capitalul unei persoane juridice romîne, pe o perioadă neîntreruptă de cel puţin 2 ani, la data plăţii dividendelor

[69] orice sumă în bani sau natură, ce se plăteşte pentru folosirea sau obţinerea dreptului de a folosi o proprietate

Scanned with OKEN Scanner

- redevenţe/comisioane primite de la nerezidenţi cu sediul permanent în România, dacă redevenţele/comisioanele reprezintă cheltuieli ale sediului respectiv;
- veniturile din activităţi sportive şi de divertisment;
- veniturile din prestarea de servicii de management, intermediere sau consultanţă în orice domeniu;
- venituri din servicii preatate în România;
- venituri din profesii libere practicate în România într-un sediu permanent pe o perioadă sau mai multe, ce nu depăşesc 183 zile pe parcursul a 12 luni consecutiv;
- veniturile din pensii primite de la bugetul de stat sau bugetul asigurărilor sociale de stat;
- venituri din transportul internaţional aerian, naval, feroviar sau rutier, desfăşurat între România şi un stat străin;
- venituri din premii acordate la concursuri organizate în România;
- venituri din jocuri de noroc practicate în România.

Ca venituri neimpozabile se consideră următoarele categorii de venituri obţinute de nerezidenţă:

- dobânzile pentru depunerile la vedere primite de la instituţii financiare şi de credit din România;
- dobânzile instrumentelor sau titlurilor de creanţă emise şi garantate de Guvernul României, BNR sau consiliile locale;
- dobânzile instrumentelor sau titlurilor de creanţă emise de o persoană juridică română dacă acestea sunt tranzacţionate pe o piaţă de valori mobiliare recunoscută;
- premiile obţinute la festivalurile naţionale şi internaţionale, sau cultural-sportive finanţate din fonduri publice;
- premiile studenţilor şi elevilor nerezidenţi obţinute la concursuri finanţate din fonduri publice;
- veniturile obţinute din prestări de servicii, consultanţă şi asistenţă tehnică în cadrul contractelor finanţate prin împrumuturi sau acorduri financiare încheiate între statul român/persoane juridice române cu garanţia din partea statului şi instituţii financiare internaţionale.

Scanned with OKEN Scanner

Calculul impozitului se face prin aplicarea următoarelor cote de impunere:

- 5% pentru veniturile din dobânzi la depozite le termen, certificate de depozit sau alte instrumente de economisire la bănci şi instituţii financiare autorizate;
- 20% pentru veniturile obţinute la jocurile de noroc;
- 16% pentru celelalte venituri impozabile.

Impozitul datorat de nerezidenţi se calculează, reţin şi varsă la bugetul de stat de către plătitorii de venituri.

Pentru contribuabilii rezidenţi ai unor ţări cu care România a încheiat acorduri de evitare a dublei impuneri cu privire la impozitul pe venit şi capital, cota de impunere a veniturilor obţinute în România nu poate depăşi cota prevăzută în convenţie pentru veniturile respective.

Nerezidenţii beneficiari de venituri din România trebuie să justifice dreptul de a beneficia de prevederile convenţiei de evitare a dublei impuneri prin prezentarea certificatului de rezidenţă fiscală eliberat de autoritatea fiscală competentă din statul respecitv.

Impozitul ce trebuie reţinut se virează la bugetul statului până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul, la cursul de schimb al pieţei valutare comunicat de BNR pentru ziua rspectivă. Plătitorii de venituri care au obligaţia să reţină la sursă impozitul pentru veniturile nerezidenţilor cu certificat de rezidenţă fiscală trebuie să depună o declaraţie în acest sens la autoritatea fiscală,competentă, până la data de 28/29 februarie a anului următor plăţii acestora.

Impozitul pentru reprezentanţă este egal cu echivalentul în lei a sumei de 4000 euro, pentru un an fiscal, calculat la cursul de schimb al pieţei valutare comunicat de BNR, în ziua precedentă efectuării plăţii impozitului la bugetul de stat.

Acest impozit se plăteşte în două tranşe egale, până la datele de 20 iunie, respectiv 20 decembrie, după depunerea prealabilă a declaraţiei anuale la autoritatea fiscală competentă, până la data de 28/29 februarie a anului de impunere.

Scanned with OKEN Scanner

2.5. Taxa pe valoarea adăugată

Reprezintă un tip de impozit indirect asupra consumului, cu caracter general, aplicat atât asupra bunurilor de larg consum, cât şi asupra mijloacelor de producţie, precum şi prestării serviciilor, datorat bugetului de stat. Din punctul de vedere al sumelor colectate şi al sferei de aplicare, acesta reprezintă cel mai important impozit indirect din ţara noastră.

Taxa pe valoarea adăugată a înlocuit impozitul pe circulaţia mărfurilor care s-a practicat în România până în 1992 şi ai cărui subiecţi erau agenţii economici autorizaţi să producă, livreze şi comercializeze produse, sau să presteze lucrări şi servicii. Trecerea de la acest impozit s-a făcut prin reducerea numărului de cote de impozit pe circulaţia mărfurilor la cinci[70] (3%, 5%, 7% , 10% şi 15%) urmând ca produsele de lux să intre sub incidenţa unei taxe speciale de consumaţie, care se practică şi astăzi în ţara noastră, numită acciză.

Introducerea taxei pe valoarea adăugată, de la 1 iulie 1993[71], a reprezentat un moment important în perfecţionarea sistemului fiscal românesc şi în alinierea la standardele europene, ca premisă a obţinerii statutului de membru cu drepturi depline. Spre deosebire de impozitul pe circulaţia mărfurilor, taxa se aplică pe parcursul întregului circuit economic, până la utilizatorul final al produselor şi serviciilor, doar valorii adăugate în fiecare fază a circuitului, prin aceasta înţelegându-se diferenţa dintre încasările obţinute din vânzarea bunurilor sau prestarea serviciilor şi plăţile efectuate pentru bunurile şi serviciile care au servit aceluiaşi stadiu al circuitului economic.

Conceperea şi aplicarea taxei a avut în vedere, pe lângă colectarea de fonduri şi limitarea evaziunii fiscale prin faptul că neplata taxei la un anumit nivel al circuitului economic duce la creşterea ei la nivelul superior, drept pentru care agenţii economici

[70] Ionescu, Luminiţa. *Controlul şi implicaţiile economice, financiare şi fiscale ale impozitelor indirecte*, Editura Economică, Bucureşti, 2001, p. 67-71
[71] O.G. nr. 3/1992, aprobată prin Legea nr. 130 / 19 decembrie 1992

Scanned with OKEN Scanner

care achiziţionează produse şi servicii sunt interesaţi să verifice calculele efectuate de furnizor pentru partea de taxă ce îi revine.

2.5.1. Subiectul impunerii în cadrul TVA

Persoanele impozabile care reprezintă subiectul acetui tip de impunere sunt persoanele care desfăşoară activităţi de producţie, comercializare, prestări de servicii, activităţi extractive, agricole, profesii liberale sau activităţi asimilate acestora. Totodată sunt subiecţi ai impunerii şi persoanele care exploatează bunuri corporale/necorporale în scopul obţinerii de venituri cu caracter de continuitate[72].

Instituţiile publice nu sunt persoane impozabile în cazul desfăşurării de activităţi în calitate de autorităţi publice, dar sunt persoane impozabile pentru următoarele tipuri de activităţi:

- telecomunicaţii;
- furnizarea de apă, gaze, energie electrică, agenţi frigorifici, etc.;
- transport de bunuri şi persoane;
- servicii prestate de porturi/aeroporturi;
- livrări de bunuri noi, produse în scopul vânzării;
- activităţile de desfacere în târguri şi expoziţii comerciale;
- depozitări;
- publicitate comercială;
- activităţile de agenţie de călătorii;
- activităţile de magazin pentru personal, cantine, restaurante, etc.

Aşadar, în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată (TVA) vor fi cuprinse operaţiunile care îndeplinesc simultan următoarele condiţii:

- constituie livrări de bunuri sau prestări de servicii efectuate contracost;

[72] de exemplu, veniturile din vânzarea locuinţelor sau bunurilor personale nu reprezintă venituri cu caracter de continuitate

Scanned with OKEN Scanner

- locul de livrare a bunurilor sau prestare a serviciilor este considerat a fi în România[73];
- livrarea bunurilor/prestarea serviciilor este făcută de o persoană impozabilă din punctul de vedere al acestui impozit;
- bunurile/serviciile sunt rezultatul desfăşurării activităţilor prevăzute mai sus.

2.5.2. Operaţiuni impozabile

Operaţiunile cuprinse în sfera de aplicare a TVA sunt considerate operaţiuni impozabile, şi pot fi de patru tipuri:

1. Operaţiuni taxabile, pentru care se aplică cotele de impunere prevăzute de lege;
2. Operaţiuni scutite cu drept de deducere – operaţiunile efectuate de persoanele care nu sunt subiecti ai impunerii, dar care au dreptul să deducă TVA pe care îl plătesc altor persoane la achiziţionarea de bunuri sau servicii de la acestea din urmă;
3. Operaţiuni scutite fără drept de deducere – efectuate de persoanele neplătitoare de TVA, care nu au însă dreptul de a deduce TVA plătită terţilor la achiziţionarea de bunuri sau servicii de la aceştia;
4. Operaţiuni de import scutite de TVA, pentru care nu se datorează TVA în vamă.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naştere din momentul în care taxa devine exigibilă, adică, de cele mai multe ori la data plăţii efective. Dacă persoanele impozabile înregistrate ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată achiziţionează bunuri sau servicii utilizate în folosul activităţilor pe care le desfăşoară atunci acestea au dreptul să deducă această taxă.

Prin livrare de bunuri se înţelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană,

[73] în această categorie intră şi operaţiunile desfăşurate în porturi libere sau zone libere de comerţ sau cele efectuate în ţară pentru astfel de zone, inclusiv importurile de bunuri

Scanned with OKEN Scanner

direct sau indirect prin terţi. Totodată, asimilate livrării de bunuri sunt şi următoarele operaţiuni:

- predarea bunurilor către o altă persoană, în baza unui contract care prevede că plata se face în rate, sau care prevede că dreptul de proprietate se atribuie la momentul plăţii ultimei rate sau scadenţe;
- transferul dreptului de proprietate ca urmare a executării silite;
- trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile în schimbul unei despăgubiri;
- transmiterea de bunuri pe bază de contract de comision, cînd comisionarul acţionează în nume propriu, dar în contul comitentului;
- bunurile constatate lipsă în gestiune, cu excepţia perisabilităţilor sau celor distruse ca urmare a calamităţilor naturale.

Prin prestare de servicii se înţelege orice operaţiune care nu constituie livrare de bunuri, inclusiv:

- inchirierile/transmiterea dreptului de folosinţă a bunurilor, ca urmare a încheierii contractelor de leasing[74];
- transferul/transmiterea drepturilor de autor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor asemenea;
- angajamentul de a nu concura o altă persoană sau de a tolera o acţiune sau situaţie;
- prestările de servicii în baza unui ordin emis de autorităţile publice sau potrivit legii;
- intermedierea efectuată de comisionari în numele şi contul comitentului, atunci când intervin într-o livrare de bunuri sau prestare de servicii[75].

---

[74] atât leasingul operaţional cât şi cel financiar sunt considerate prestări de servicii

[75] Codul Fiscal prevede trei situaţii legate de exportul de bunuri prin comisionari:

- cea în care atât vânzătorul, cât şi comisionarul şi cumpărătorul sunt persoane impozabile române, plătitori de TVA în ţară, în acest caz vânzătorul emiţând factura pentru livrări de bunuri către cumpărător, iar comisionarul factura numai pentru comision către persoana care l-a angajat;
- cea în care vânzătorul şi comisionarul sunt persoane impozabile, plătitoare de TVA în România, iar cumpărătorul persoană străină, în acest caz vânzătorul (exportator) întocmind factura pentru livrarea de bunuri către cumpărător şi comisionarul întocmeşte factură fiscală pentru comision către mandatarul său;
- cea în care cumpărătorul şi comisionarul sunt persoane impozabile, plătitoare de TVA în România, iar vânzătorul este persoană străină, în acest caz cumpărătorul primeşte factura fiscală

Scanned with OKEN Scanner

Următoarele operaţiuni sunt considerate a fi servicii cu plată:
- utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri ce nu au legătură cu activitatea economică a acesteia;
- prestările de servicii efectuate gratuit de către o persoană impozabilă, pentru angajaţii săi sau alte persoane, în scopuri ce nu au legătură cu activitatea economică pe care o desfăşoară.

Se consideră un schimb de bunuri sau servicii orice operaţiune care implică o livrare de bunuri şi/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri şi/sau prestări de servicii, efectuate de persoane impozabile. În acest caz se consideră că fiecare persoană a efectuat o livrare de bunuri şi/sau prestare de servicii cu plată.

Prin import de bunuri se înţelege intrarea în România a bunurilor provenind din alt stat. Atunci când bunurile sunt plasate, după intrarea loc în ţară, în regimuri vamale suspensive[76], acestea nu vor mai intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, dar rămân supuse reglementărilor vamale în ceea ce priveşte plata, sau garantarea drepturilor de import, cât timp se află în acest regim.

În stabilirea taxei pe valoarea adăugată prezintă importanţă locul în care se desfăşoară operaţiunile impozabile, în speţă locul livrării de bunuri, sau locul prestării serviciilor, precum şi faptul generator al taxei şi exigibilitatea.

Se consideră a fi locul livrării de bunuri:
- locul în care se găsesc bunurile în momentul începerii expedierii, în cazul bunurilor expediate sau transportate;
- locul în care se efectuează instalarea sau montajul, pentru bunurile care presupun instalări sau montaj;
- locul în care se află bunurile în momentul livrării (obţinerii), în cazul bunurilor care nu se expediază sau transportă;

externă întocmită de vânzător pe numele său şi întocmeşte declaraţia vamală de import în nume propriu, iar comisionarul emite factură fiscală pentru comision persoanei care l-a mandatat.

[76] bunuri destinate vânzării în regim de antrepozit vamal, cesionarea de bunuri în regim de perfecţionare activă, sau altele de această natură.

Scanned with OKEN Scanner

- locul de plecare al transportului de pasageri, în cazul în care bunurile sunt livrate la bordul autocarelor, trenurilor[77], avioanelor sau vapoarelor.

Singura excepţie se întâlneşte în cazul în care locul de plecare/expediere/transport se află în afara României, adică în cazul importurilor de bunuri, când locul livrării este considerat a fi în ţară.

Livrările de bunuri pentru care locul livrării nu este considerat a fi în România nu sunt operaţiuni impozabile în ţara noastră. Persoanele impozabile care realizează livrări de bunuri al căror loc de livrare este în străinătate poate să-şi exercite dreptul de deducere, în situaţia în care livrările, dacă ar fi făcute în România, nu dau drept de deducere.

Locul prestării de servicii este considerat a fi locul în care prestatorul îşi are stabilit sediul activităţii sau un sediu permanent, iar în lipsa acestora, domiciliul sau reşedinţa.

Există şi excepţii, pentru următoarele tipuri de servicii:

- în cazul serviciilor efectuate în legătură cu un bun imobil[78], locul prestării este locul unde acesta este situat;
- în cazul transporturilor de bunuri sau persoane, locul prestării este destinaţia către care se efectuează transportul;
- în cazul serviciilor de închiriere de bunuri mobile, leasing de bunuri mobile, transferul drepturilor de utilizare a brevetelor, licenţelor, sau altor asemenea, al serviciilor de publicitate, prelucrare de date şi informaţii, telecomunicaţii, locul prestării se consideră a fi sediul activităţii sau sediul permanent al beneficiarului serviciilor, sau în absenţa acestora, domiciliul sau reşedinţa;
- în cazul serviciilor cultural artistice sau prestărilor asupra bunurilor mobile, locul este deasemenea considerat a fi locul în care are loc prestarea.

[77] în cazul transportului cu trenul sau autocarul TVA aferentă se calculează doar pentru parcursul din interiorul ţării

[78] de exemplu, serviciile prestate de arhitecţi, de experţi, sau serviciile de supervizare

Scanned with OKEN Scanner

Faptul generator al taxei pe valoarea adăugată reprezintă faptul prin care se îndeplinesc condiţiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei, adică condiţiile în care autorităţile fiscale devin îndreptăţite, în baza legii, să solicite TVA de la plătitori, chiar dacă scadenţa plăţii, tot legal, este stabilită la o altă dată.

Pentru livrările de bunuri şi prestările de servicii care se efectuează continuu şi presupun decontări sau plăţi succesive (cum este cazul livrării de gaze naturale. energie electrică, apă, etc.) faptul generator şi exigibilitatea sunt legate de momentul scadenţei decontărilor şi plăţilor.

Se mai poate întâlni şi cazul în care exigibilitatea TVA anticipează faptul generator, caz care se întâlneşte atunci când sunt emise facturi fiscale înainte de a se livra bunuri sau de a se presta servicii, sau în cazul încasării de avansuri pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii, excepţie făcând avansurile[79] încasate pentru importuri.

Ca o derogare, în cazul construcţiei de imobile, antreprenorii pot opta pentru ca exigibilitatea TVA aferente să intervină la momentul livrării bunului imobil, conform normelor şi contractelor.

Exigibilitatea importurilor de bunuri apare din momentul generării de drepturi de import pentru bunurile respective.

2.5.3. Baza de impozitare

Pentru operaţiuni în interiorul ţării baza de impozitare din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată este reprezentată de:

- valoarea a tot ceea ce reprezintă contrapartidă obţinută din partea cumpărătorului sau beneficiarului serviciilor în cazul barterelor, inclusiv subvenţiile care pot fi legate de valoarea acestor operaţiuni;
- preţul de achiziţie, sau, în lipsa acestuia, preţul de cost al bunurilor, iar dacă este vorba de mijloace fixe, preţul ajustat conform legii;

[79] prin avans se înţelege încasarea parţială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor facturate

Scanned with OKEN Scanner

- suma cheltuielilor efectuate de persoana impozabilă pentru a executa prestarea de servicii;

În baza de impozitare a TVA vor fi cuprinse celelalte impozite şi taxe dacă legea nu prevede altfel, precum şi cheltuielile cu comisioanele, transportul, amabalarea şi asigurarea decontate clientului.

Nu intră în baza de impozitare subvenţiile şi alocaţiile care nu au legătură cu preţul de vînzare al bunurilor sau serviciilor, rabaturile, remizele, dobânzile penalizatoare, sumele achitate de furnizor în contul clientului şi decontate acestuia ulterior, taxele de reclamă şi publicitate, taxele hoteliere sau sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească.

Baza de impozitare poate fi ajustată în următoarele situaţii:
- în cazul anulării totale sau parţiale a unor operaţiuni pentru care s-au emis facturi fiscale înainte de livrare sau prestare;
- în cazul refuzurilor totale sau parţiale legate de calitatea, cantitatea sau preţul bunurilor sau serviciilor;
- în cazul în care au loc reduceri sau majorări de preţ după ce s-a făcut livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;
- în cazul în care nu se poate încasa valoarea facturată din motive de faliment al clientului;
- în cazul returnării ambalajelor facturate care circulă în regim de retur.

Pentru operaţiuni de import, baza de impozitare este constituită din valoarea în vamă a bunurilor, stabilită conform legislaţiei, la care se adaugă comisioanele şi taxele vamale, accizele, cheltuielile de ambalare şi transport şi cheltuiala cu asigurările, dacă acestea nu au fost deja incluse în valoarea în vamă.

Se exclud din baza de impozitare, în cazul navelor şi aeronavelor importate, valoarea serviciilor de reparaţie sau transformare şi valorea carburanţilor aprovizionaţi din străinătate.

Scanned with OKEN Scanner

2.5.4.Cota de impozitare a taxei pe valoarea adăugată şi operaţiunile scutite de la plata acesteia

Cota standard a taxei pe valoarea adăugată practicată în ţara noastră este de 19% şi se aplică asupra bazei de impozitare, pentru oricare operaţiune impozabilă care nu este scutită de taxă.

Cota redusă a taxei pe valoarea adăugată este de 9% şi se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii, respectiv livrări de bunuri:

- livrările de manuale şcolare, cărţi, ziare, reviste, cu excepţia celor cu scop publicitar;
- livrările de proteze, orteze, accesorii şi produse ortopedice, cu excepţia protezelor dentare;
- livrările de medicamente;
- servicii hoteliere de cazare, inclusiv inchirierile de terenuri pentru camping;
- dobândirea dreptului de vizitare a muzeelor, caselor memoriale, castelelor, monumentelor, etc.

În cadrul activităţilor care se desfăşoară la nivelul economiei ţării noastre se remarcă şi o serie de operaţiuni scutite de la plata taxei pe valoarea adăugată, de fapt acestea fiind taxate cu cota de 0%, iar aceste operaţiuni sunt următoarele:

- spitalizarea şi îngrijirile medicale, inclusiv cele veterinare, precum şi operaţiunile legate de acestea desfăşurate în sanatorii, centre de sănătate, cabinete medicale, dispensare şi laboratoare, baze de tratament şi recuperare, staţii de salvare, cantinele organizate pe lângă acestea şi serviciile funerare prestate în aceste unităţi autorizate, indiferent de forma de organizare a acestora;
- prestările de servicii efectuate în cadrul profesiunii lor de către medicii stomatologi şi tehnicienii dentari;
- îngrijirea medicală la domiciliu asigurată de personalul medical şi paramedical;
- transportul medical al bolnavilor şi persoanelor accidentate;
- livrările de organe, sânge sau lapte de proveniență umană;

Scanned with OKEN Scanner

- activitatea de învăţământ desfăşurată conform Legii Învăţământului;
- prestările de servicii şi sau livrările de bunuri legate de asistenţi sau protecţia socială a bătrânilor şi tinerilor, desfăşurate în centrele de integrare sau autorizate şi recunoscute ca având caracter social;
- prestările de servicii sau livrările de bunuri către membrii organizaţiilor fără scop patrimonial, ce au obiective politice, religioase, filozofice, de natură sindicală, patronală, profesională, filantropică, în condiţiile în care acestea se fac în interesul membrilor şi fără a provoca distorsiuni de concurenţă pe pieţe;
- prestările de servicii legate de practicarea sportului şi educaţiei fizice efectuate de organizaţii fără scop patrimonial în beneficiul persoanelor care practică sportul, cu excepţia încasărilor pentru publicitate sau din cedarea drepturilor de transmitere prin canale audio-vizuale a manifestărilor sportive;
- prestările de servicii culturale şi livrările de bunuri legate de acestea, efectuate de instituţiile publice, precum şi operaţiunile care intră în sfera impozitului pe spectacole, inclusiv operaţiunile cu ocazia manifestărilor menite să le aducă sprijin financiar sau profit, cu condiţia să nu producă distorisuni concurenţiale;
- realizarea, difuzarea/retransmisia programelor de radio şi televiziune, cu excepţia celor de publicitate efectuate în unităţi autorizate în acest sens, inclusiv în unităţile care au ca obiect de activitate difuzarea prin cablu a acestor programe, cu excepţia lucrărilor efectuate pentru recepţia acestora;
- vânzarea de licenţe de filme sau programe, a drepturilor de difuzare şi a abonamentelor la agenţiile internaţionale de ştiri, destinate activităţii de radio şi televiziune, cu excepţia celor de publicitate şi a reproducerii filmelor sau benzilor audio, inclusiv a serviciilor de prelucrare nelegate de difuzare.

Alte operaţiuni scutite de TVA:

- activităţile de cercetare-dezvoltare şi inovare , programele şi proiectele cuprinse în Planul Naţional de cercetare-dezvoltare şi inovare sau în planurile sectoriale prevăzute în ordonanţe guvernamentale de profil;

Scanned with OKEN Scanner

- livrările de bunuri şi prestările de servicii efectuate de producătorii agricoli individuali sau asociaţiile fără personalitate juridică ale acestora;
- prestările unor servicii financiar-bancare precum: acordarea şi negocierea de credite şi garanţii, operaţiunile legate de depozite şi conturi financiare indiferent de instrumentul de plată utilizat, emisiunea, transferul şi orice operaţiune cu moneda naţională sau monedă străină, cu excepţia celor de colecţie, emisunea, transferul şi orice operaţiune cu titluri de participare sau de creanţă, cu excepţia executării lor, gestiunea fondurilor comune de plasament şi fondurilor de garantare a creanţelor oricăror entităţi care au constituit astfel de fonduri;
- operaţiunile de asigurare-reasigurare, inclusiv serviciile prestate în legătură cu acestea;
- jocurile de noroc organizate de persoane autorizate conform legii;
- livrările de bunuri şi prestările de servicii efectuate de unităţile din sistemul penitenciarelor, utilizând munca deţinuţilor;
- lucrările de construcţii, amenajări, restaurare şi întreţinere pentru monumente ce comemorează victime/eroi ale războaielor sau ale revoluţiei din Decembrie 1989;
- transportul fluvial de persoane în Delta Dunării şi pe rutele fluviale Orşova-Moldova Nouă, Brăila Hârşova, Galaţi-Grindu;
- livrarea obiectelor şi veşmintelor de cult religios, tipărirea cărţilor de cult şi care sunt necesare practicării cultelor religioase;
- livrarea de bunuri către Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Bancare ca efect al dării în plată sau a bunurilor adjudecate ca stingere totală sau parţială a obligaţiilor debitorilor;
- arendarea, concesionarea şi închirierea de bunuri imobile, cu excepţia operaţiunilor de cazare efectuate în sectorul hotelier, a serviciilor de paracare a automobilelor, închirierii de maşini/utilaje fixate în bunuri imobile şi a închirierii seifurilor.

Scutirile la importuri sunt practicate pentru următoarele categorii de operaţiuni:
- in cazul importului de bunuri a căror livrare în România este scutită de taxa pe valoarea adăugată;

Scanned with OKEN Scanner

- în cazul bunurilor introduse în țară de călători sau de persoane fiizice cu domiciliul în țară sau în străinătate, în condițiile legii;
- pentru bunurile importate destinate comercializării în regim duty-free;
- importul de bunuri de către misiunile diplomatice şi birourile consulare;
- importul de bunuri al reprezentaţelor organismelor internaţionale şi interguvernamentale acreditate în România, precum şi cel efectuat de cetăţenii străini angajaţi ai acestor organizaţii;
- importul de bunuri al forţelor armate ale ţărilor membre NATO, în cazul în care aceste bunuri servesc efortului comun de apărare;
- importul de suporturi cu filme, sau programe destinate activității de radio-TV, cu excepția celor de publicitate;
- importul bunurilor primite cu titlu gratuit sau ca donații în scopul de a apăra sănătatea, siguranța națională, artistice, de protecție a mediului, religios, etc.;
- importul de bunuri finațate din împrumuturi nerambursabile acordate de guverne străine sau instituții şi organizații internaționale;
- importul bunurilor care, potrivit legii devin proprietatea statului.

Scutiri pentru exporturi:

- livrările de bunuri în afara țării de către furnizor sau altă persoană, în contul său;
- livrările de bunuri în afara țării, de către cumpărătorul care nu este stabilit în interiorul acesteia, cu excepția bunurilor transportate de cumpărătorul însuşi, folosite la echiparea oricărui mijloc de transport de uz privat;
- prestările de servicii legate direct de exportul de bunuri sau plasarea de bunuri în regim vamal suspensiv;
- transportul, prestările de servicii accesorii acestuia sau alte servicii legate direct de importul de bunuri dacă valoarea acestora a fost inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate;
- transportul internațional de persoane şi serviciile /bunurile legate de acestea;

Scanned with OKEN Scanner

- livrarea de carburanţi, echipamente şi prestarea de servicii efectuate pentru nevoile directe ale navelor, în cazul navelor/aeronavelor utilizate în transportul internaţional de mărfuri, persoane, salvare, asistenţă pe mare sau de război;
- livrările de bunuri şi prestările de servicii în favoarea misiunilor diplomatice, organismelor internaţionale şi a cetăţenilor străini aflaţă în serviciul acestora;
- livrările de bunuri şi prestările de servicii către forţele armate ale statelor străine membre NATO, pentru uzul acestora sau al personalului civil care le însoţeşte, dacă iau parte la efortul de apărare comun;
- livrările de bunuri şi prestările de servicii finanţate din ajutoare sau împrumuturi nerambursabile acordate de organizaţii nonprofit şi de caritate, donaţiile persoanelor fizice, etc.;
- serviciile prestate de persoanele fizice din România, sau de intermediari în numele acestora, în contul unor beneficiari cu domiciliul în străinătate.

2.5.5. Obligaţii ale plătitorilor de taxă pe valoarea adăugată

Legea românească prevede faptul că orice persoană care efectuează operaţiuni taxabile sau scutite din punctul de vederea al TVA are obligaţii cu privire la înregistrarea la organele fiscale, la modul de întocmire a documentelor şi al evidenţei operaţiunilor şi cu privire la plata TVA.

Înregistrarea la organele fiscale ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată trebuie să aibă loc la începerea activităţii sau odată cu schimbarea sau încetarea acesteia, în condiţiile prevăzute de lege.

Persoanele care sunt înregistrate ca plătitoare de TVA şi care realizează exclusiv operaţiuni fără drept de deducere trebuie să solicite scoaterea din evidenţă ca plătitor de taxă, acelaşi lucru fiind valabil şi la încetarea activităţii.

Totodată asocierile sau organizaţiile fără personalitate juridică se consideră a fi persoane impozabile separate pentru acele

Scanned with OKEN Scanner

activităţi desfăşurate de asociaţi sau de parteneri în numele acesteia, excluzându-se asociaţiile participative.

Orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de TVA are deasemenea obligaţia să emită factură fiscală pentru livrările de bunuri, respectiv prestările de servicii pe care le efectuează, pentru fiecare beneficiar în parte. Pentru livrări emiterea facturii se face la data livrării, iar pentru prestările de servicii factura se emite cel târziu până la data de 15 a lunii următoare prestării.

În ceea ce priveşte transferul proprietăţii bunurilor în executarea creanţelor, dacă predarea s-a făcut pe bază de înţelegere între debitor şi creditor, consemnarea se face în factură fiscală de către debitor, iar în cazul bunurilor supuse executării silite obligaţia întocmirii facturii revine persoanei abilitate prin lege să efectueze vânzarea bunurilor, în condiţiile impuse de lege.

Nu se va întocmi factură fiscală pentru operaţiunile scutite de TVA sau pentru vânzările de bunuri sau servicii către populaţie şi pentru care nu se menţionează identitatea cumpărătorului (caz în care se emite doar bon fiscal).

Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA au obligaţii şi în ceea ce priveşte evidenţa operaţiunilor impozabile şi depunerea deconturilor.

Legat de evidenţa operaţiunilor, aceasta trebuie realizată astfel încât să se poată determina baza de impozitare şi taxa colectată aferentă livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii, incusiv TVA deductibilă, aferentă achiziţiilor.

Contribuabilii au obligaţia să asigure condiţiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informaţiilor şi conducerea evidenţei, să furnizeze organelor fiscale toate justificările utilizate în stabilirea operaţiunilor realizare la sedii şi subunităţi şi să contabilizeze distinct veniturile şi cheltuielile rezultate din asocieri şi participaţii.

Orice persoană care realizează venituri atât din operaţiuni care dau drept de deducere, cât şi din operaţiuni care nu dau drept de deducere este considerată plătitor de taxă pe valoarea adăugată

Scanned with OKEN Scanner

cu regim mixt. În acest caz persoana respectivă trebuie să calculeze TVA aferentă pe bază de pro-rată.

Pro-rata TVA rezultă raportând veniturile rezultate din operaţiuni care dau drept de deducere la veniturile totale ale activităţii.

Pro-rata TVA = venituri din operaţiuni cu drept de deducere / (venituri din operaţiuni cu drept de deducere + venituri din operaţiuni fără drept de deducere)

2.6. Accizele

Accizele reprezintă taxe speciale de consum, care se datorează bugetului de stat pentru o serie de produse obţinute din producţia internă sau din importuri. Legislaţia românească prevede următoarele grupe de produse care intră sub incidenţa accizelor:

Grupa I: bere, vin, băuturi fermentate (altele decât berea sau vinul), alcoolul etilic, produsele din tutun şi uleiurile minerale (prin acestea înţelegând benzina fără plumb, benzina cu plumb, mortorina, păcura, gaze petroliere lichefiate pentru consum casnic, gazul metan, petrolul lampant - inclusiv kerosenul, alte hidrocarburi aromatice de tipul benzenului, toluenului sau xilenului, etc.).

Grupa II: cafeaua (inclusiv înlocuitorii), confecţii din blănuri naturale (cu excepţia celor de oaie, iepure şi capră), parfumurile şi apele de toaletă, aparatură video de înregistrat şi reprodus sunet şi imagini, cuptoarele cu microunde, aparatura de aer condiţionat, armele de vânătoare şi armele de uz individual, cu excepţia celor de uz militar sau sport, autoturismele, iahturile şi bărcile cu motor pentru agrement.

2.6.1. Subiectul şi obiectul impunerii în cazul accizelor

Plătitorii de accize pentru astfel de mărfuri sunt agenţii economici - persoane juridice, asociaţiile familiale, persoanele fizice autorizate – care produc sau importă astfel de produse prin derogare.

Scanned with OKEN Scanner

Totodată, plătitorii de accize sunt şi persoanele fizice care introduc în ţară autoturisme, inclusiv de teren, chiar dacă au fost rulate.

Sunt scutite de la plata accizelor:

- produsele exportate direct de către agenţii economici producători;
- produsele aflate în regimuri suspensive, cu menţiunea că în acest caz, scutirea se acordă cu depunerea unei garanţii egale cu valoarea accizelor aferente:
- produsele importate provenite din donaţii sau din finanţări directe din împrumutir nerambursabile sau din programe de cooperare ştiinţifică;
- produsele livrate la rezerva de stat şi la rezerva de mobilizare, pe perioada cât au acest regim;
- exporturile de cafea prăjită obţinută din operaţiuni proprii de prăjire a cafelei verzi importate, care pot beneficia de restituiri de accize, pe baza unor declaraţii şi acte însoţitoare prezentate de exportator;
- produsele livrate în contextul relaţiilor consulare, diplomatice, organizaţiilor internaţionale recunoscute de către autorităţile publice, pe baza unor acorduri, sau livrate forţelor armate aparţinând ţărilor membre NATO;
- alcoolul etilic sau alte produse alcoolice utilizate la obţinerea altor produse care nu sunt destinate consumului uman, ci pentru producerea medicamentelor, sau utilizate în scop medical sau farmaceutic ori ca element în producerea unor semifabricate destinate industriei alimentare, cu condiţia să nu se depăşească concentraţia legală de alcool;
- eşantioanele de alcool pentru analize sau utilizate în scopuri ştiinţifice;
- produsele din alcool utilizate în industria cosmetică;
- uleiurile minerale folosite în alt scop decât ca combustibil sau carburant;
- uleiurile minerale utilizate în cadrul producţiei de electricitate sau în centralele electrocalorigene, cele injectate în furnale sau în alte agregate industriale;

Scanned with OKEN Scanner

- uleiurile minerale livrate în vederea utilizării drept carburant în navigaţia maritimă sau pentru aeronave, cu excepţia aeronavelor şi navelor de agrement utilizate în scop privat.

Momentul exigibilităţii intervine, după cum urmează:

- pentru produsele rezultate din producţia internă, la data livrării sau acordării produselor cu titlu de dividende ori ca plată în natură, sau la data consumului dacă au fost utilizate pentru reclamă, respectiv la data înstrăinării sau utilizării în oricare alt scop decât comercializarea;
- la data înregistrării declaraţiei vamale de import, pentru produsele importate.

Orice agent economic plătitor de accize are obligaţia de a depune la autoritatea fiscală competentă o declaraţie de accize pentru fiecare lună, indiferent dacă se datorează sau nu plata accizei pentru luna respectivă.

Plata accizelor se face până la data de 25 inclusiv, a lunii următoare celei în care acestea au devenit exigibile, iar pentru importuri, la data înregistrării declaraţiei vamale de import.

Antrepozitarii autorizaţi şi importatorii sunt de asemenea responsabili cu marcarea produselor accizabile de tipul alcoolului etilic sau a produselor intermediare şi a produselor din tutun.

Marcarea produselor se face cu timbre speciale, banderole sau etichete. Marcajele reprezintă hârtii de valoare cu regim special, tipărite la Compania Naţională „Imprimeria Naţională" S.A. iar dimensiunile marcajelor sunt stabilite conform legii, şi conţin elemente de identificare şi certificare atât a produsului cât şi a antrepozitarului sau importatorului.

Orice plătitor de accize care livrează produse accizabile către o altă persoană are obligaţia de a emite către aceasta din urmă o factură pe formulare standard sau speciale, la cel târziu 6 zile de la data livrării.

Orice antrepozitar autorizat are obligaţia să ţină registre contabile, care să conţină suficiente informaţii astfel încât autorităţile fiscale să poată verifica respectarea legislaţiei referitoare la produsele accizabile.

Scanned with OKEN Scanner

Accizele datorate bugetului de stat sunt exprimate în euro pe unitatea de măsură, iar în unele cazuri reprezintă combinaţii între o taxă pe unitatea de măsură şi o taxă ad valorem, aplicată preţului maxim de vânzare cu amănuntul a produsului.

2.6.2. Calculul accizelor pe tipuri de produse

Modalitatea de calcul a accizei se face în funcţie de tipul produsului şi de caracteristicie acestuia.

De exemplu, pentru bere acciza se calculează în funcţie de următorii parametri:

A = C*Q*(K*R)/100 unde

C = numărul de grade Plato[80];

Q = cantitatea (măsurată în litri);

K = valoarea accizei unitare (euro/litru);

R = cursul de schimb leu/euro.

Pentru vinuri spumoase, băuturi fermentate şi produse intermediare calculul este următorul:

A = Q*(K*R)/100

Q = cantitatea (măsurată în litri);

K = valoarea accizei unitare (euro/litru);

R = cursul de schimb leu/euro.

Pentru alcoolul etilic:

A = Q* (C/100) * (K*R)/100

C = concentraţia alcoolică exprimată în procente de volum (%)

Q = cantitatea (măsurată în litri);

K = valoarea accizei unitare (euro/litru);

R = cursul de schimb leu/euro.

Pentru ţigarete, acciza datorată este egală cu suma dintre acciza specifică şi acciza ad valorem. Acciza specifică se stabileşte în echivalent euro la 1000 de ţigarete, iar acciza ad valorem se calculează aplicând procentul legal stabilit asupra preţului maxim

[80] Gradul Plato reprezintă masa de zahăr (în grame) conţinută de 100 g soluţie la temperaura de 20 °C

Scanned with OKEN Scanner

de vânzare cu amănuntul, care reprezintă preţul la care produsul este vândut altor persoane decât comercianţilor, şi care include toate taxele şi impozitele aferente. Acest preţ este stabilit de persoana juridică care produce sau importă ţigaretele în România şi este făcut public conform normelor legale.

Deci, pentru ţigarete A = A1 + A2

A = acciza totală

A1 = acciza specifică

A2 = acciza ad valorem

unde:

A1 = K1*R*Q1

K1= acciza specifică în euro /1000 ţigarete;

Q1 = numărul de tranşe a câte 1000 ţigarete;

A2 = K2*PA*Q2

K2 = acciza ad valorem (% din preţ);

PA = preţul maxim de vânzare cu amănuntul;

Q2 = numărul de pachete de ţigarete aferent numărului de tranşe a câte 1000 bucăţi.

Pentru ţigări de foi şi tutun destinat fumatului:

A = Q*K*R

Q = cantitatea (măsurată în tranşe a câte 1000 bucăţi, respectiv în kg);

K = valoarea accizei unitare (euro/u.m.);

R = cursul de schimb leu/euro.

Pentru uleiuri minerale:

A = Q*K*R

Q = cantitatea (măsurată în tone sau litri);

K = valoarea accizei unitare (euro/litru);

R = cursul de schimb leu/euro.

Producţia şi/sau depozitarea produselor accizabile, acolo unde acciza nu a fost încă plătită, poate avea loc doar într-un antrepozit fiscal, iar antrepozitul fiscal nu poate fi folosit în alt scop decât pentru producţia şi /sau depozitarea produselor accizabile, nu şi pentru vânzare. Deţinerea produselor în afara unui astfel de antrepozit atrage plata accizelor aferente. Excepţie fac doar

Scanned with OKEN Scanner

antrepozitele care livrează uleiuri minerale către avioane şi nave şi antrepozitele care furnizează produse accizabile în regim duty-free. Antrepozitul fiscal poate funcţiona doar în baza unei autorizaţii emise de către autoritatea fiscală centrală, printr-o comisie constituită în acest scop la ordinul ministrului finanţelor. Autorizaţia se emite în urma depunerii de către antrepozitar a unei cereri la autoritatea fiscală teritorială. În cazul producţiei de uleiuri minerale antrepozitarul trebuie să anexeze cererii şi o documentaţie avizată din punct de vedere tehnic de către Ministerul Economiei.

Actele care însoţesc cererea de autorizare a unui antrepozit fiscal sunt cele din care reies informaţii cu privire la:

- amplasarea şi natura antrepozitului fiscal propus;
- tipul şi cantităţile de produse accizabile ce urmează să fie produse sau depozitate;
- identitatea antrepozitarului şi capacitatea acestuia de a asigura garanţia financiară.

Un loc poate fi autorizat ca antrepozit fiscal de depozitare atunci când cantităţile minime lunare de produse accizabile ce urmează a fi depozitate în locul respectiv depăşesc limitele prevăzute de lege, după cum urmează: pentru bere 75000 litri, pentru vinuri spumoase 12000 litri, pentru alte băuturi fermentate decât cele de mai sus 12000 litri.

Autorizaţia eliberată pentru funcţionarea unui antrepozit fiscal va cuprinde următoarele date:

- elementele de identificare ale antrepozitarului autorizat;
- descrierea locului şi precizarea amplasării acestuia;
- tipul produselor accizabile şi natura activităţii desfăşurate în antrepozit;
- capacitatea maximă de depozitare;
- nivelul garanţiei;
- perioada de valabilitate;
- alte informaţii relevante pentru autorizare.

Antrepozitarii autorizaţi trebuie să deţină un sistem computerizat de evidenţă a produselor aflate în antrepozite, a celor intrate sau ieşite, a celor pierdute prin deteriorare, spargere, furt,

Scanned with OKEN Scanner

precum şi a accizelor aferente acestor categorii de produse. În cazul antrepozitelor fiscale de producţie a alcoolului etilic trebuie să se ţină şi evidenţa materiilor prime introduse în fabricaţie şi semifabricatelor aflate pe linia de fabricaţie. Dacă alcoolul etilic este folosit ca materie primă antrepozitarii autorizaţi trebuie să deţină în proprietate clădările şi să deţină sau să aibă drept de folosinţă a terenului pe care se află acestea. Pe lângă clădiri şi teren ei trebuie să aibă în proprietate şi instalaţiile, mijloacele fixe, aparatura, inclusiv mijloacele de măsurare şi control, avizate de Biroul Român de Metrologie. Aceste precizări nu sunt valabile în cazul unităţilor de cercetare-dezvoltare din domeniul agricol, sau din domeniul siviculturii şi al industriei alimentare.

Autorizaţiile de antrepozit fiscal sunt acordate numai antrepozitarilor autorizaţi şi nu pot fi transferabile.

În ceea ce priveşte deplasarea produselor accizabile, pe durata acesteia acciza se suspendă, dacă sunt satisfăcute următoarele condiţii:

- deplasarea are loc între două antrepozite fiscale;
- produsul este însoţit de documentele administrative de însoţire, în 3 exemplare;
- ambalajul în care produsul este transferat poartă la exterior marcaje care permit identificarea tipului şi a cantităţii produsului din interior;
- deplasarea se face în containere sigilate corespunzător prevederilor legii.

În acest caz se va considera că produsul accizabil circulă în regim suspensiv, acciza de plată fiind suspendată pe perioada transportului.

Pentru un astfel de produs în regim suspensiv acciza continuă să fie suspendată şi în cazul primirii produsului în antrepozitul fiscal dacă sunt satisfăcute următoarele condiţii:

- produsul este primit în antrepozit conform cerinţelor legii (condiţiile transportării au fost îndeplinite);
- antrepozitul fiscal primitor indică pe fiecare copie a documentelor tipul şi cantitatea produsului, precum şi orice

Scanned with OKEN Scanner

discrepanţă între produsul accizabil primit şi cel descris în documentaţia de transport;

- antrepozitul fiscal primitor deţine de la autoritatea fiscală competentă certificarea documentelor administrative de însoţire a produselor accizabile;
- în terme de 10 zile de la primirea produselor, antrepozitul fiscal primitor returnează o copie a documentului administrativ de însoţire a transportului, persoanei care a expediat produsul.

Gospodăriile individuale care produc bere, vinuri şi băuturi fermentate altele decât vinul sau berea, pot vinde aceste produse pe baza unei autorizaţii de producător individual, care poate fi emisă doar de autoritatea fiscală teritorială, vânzarea putându-se face doar către un antrepozit fiscal de producţie autorizat.

Gospodăriile individuale care produc bere, vinuri, ţuică şi rachiuri din fructe pentru consumul propriu au deasemenea obligaţia să se înregistreze la administraţia finanţelor publice în raza căreia îşi au domiciliul, pe baza unei declaraţii, produsele fiind exceptate însă de la plata accizelor.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3.
IMPOZITE ŞI TAXE LOCALE

Pentru asigurarea desfăşurării normale a vieţii şi activităţii cetăţenilor şi pentru dezvoltarea comunităţilor autorităţile locale sunt îndreptăţite prin lege să colecteze venituri şi să le utilizeze conform prevederilor bugetelor locale[81].

Ca şi venituri proprii ale acestor bugete legea prevede următoarele 4 categorii de surse de finanţare:

A. Impozitele şi taxele locale:

1. impozitul pe clădiri;
2. impozitul pe teren;
3. taxa asupra mijloacelor de transport;
4. taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor;
5. taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate;
6. impozitul pe spectacole;
7. taxa hotelieră;
8. taxele speciale;
9. alte taxe locale.

B. Amenzile şi penalităţile aferente impozitelor şi taxelor locale prevăzute la categoria A;

C. Dobânzile calculate pentru plata cu întârziere a impozitelor şi taxelor locale prevăzute la categoria A;

D. Taxele de timbru privind activitatea notarială sau alte activităţi, respectiv taxele extrajudiciare de timbru, prevăzute de Legea 146/1997, Ordonanţa Guvernului nr. 12/1998 şi Legea nr. 117/1999.

[81] Legea 189/1998 privind finanţele publice locale, publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 404/22 octombrie 1998, Legea 273/29 iunie 2006 privind finanţele publice locale, publicată în Monitorul Oficial al României nr.618/18 iulie2006

Scanned with OKEN Scanner

Persoanele fizice şi juridice care au calitatea de contribuabil şi au obligaţia să contribuie cu impozite şi taxe stabilite de consiliile locale, în condiţiile prevăzute de lege, sunt reprezentate de:

- persoanele fizice care exercită activităţi independente în mod autonom, sau asociate pe baza unor contracte în vederea desfăşurării de activităţi;
- persoanele fizice care exercită profesii libere, cum sunt cele medicale, de avocatură, notariale, de expertiză contabilă, consultanţa fiscală, consultanţa de plasament al valorilor moboliare, de arhitectură, executarea judecătorească, de efectuare a lucrărilor de specialitate din domeniile cadastrului, geodeziei, sau a altor profesii asemănătoare;
- comercianţii de tipul persoanelor juridice, în această categorie intrând regiile autonome, societăţile şi companiile naţionale, societăţile bancare sau oricare alte societăţi care au activităţi din domeniul specific producţiei, prestării serviciilor sau desfacerii produselor, aşa cum sunt definite de Codul Comercial;
- unităţile economice ale persoanelor juridice de drept public, sau ale organizaţiilor politice, sindicale, profesionale, patronale sau cooperatiste, instituţiile publice, asociaţiile şi fundaţiile.

Pentru a determina concret numărul contribuabililor la bugetele locale sunt utilizate datele din evidenţa populaţiei privind starea civilă, domiciliul sau reşedinţa persoanelor puse la dispoziţie de către structurile teritoriale de specialitate ale Direcţiei Generale de Evidenţă Informatizată a Persoanei, la cererea administraţiilor publice locale.

Resursele financiare astfel colectate sunt utilizate în întregime de către autorităţile administraţiei publice locale pentru executarea atribuţiilor şi sarcinilor ce le revin conform legii.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru stabilirea impozitelor şi taxelor pe care contribuabilii trebuie să le plătească bugetelor locale se au în vedere câteva principii[82]:

a) principiul transparenţei – se referă la faptul că administraţiile publice locale au obligaţia să facă cunoscute publicului modalitatea de stabilire şi colectare a veniturilor precum şi modul în care resursele sunt utilizate;

b) principiul unităţii – se referă la faptul că autorităţile administraţiilor locale nu au dreptul să instituie alte impozite şi taxe locale decât cele prevăzute de Codul Fiscal, cu precizarea că taxele speciale instituite pentru a asigura funcţionarea unor servicii publice locale create în interesul persoanelor fizice şi juridice, se vor colecta doar în comunităţile în care acestea au fost aprobate de către consiliile locale, conform OUG nr. 45/2003;

c) principiul autonomiei locale se referă la faptul că nivelul impozitelor şi taxelor locale se poate stabili de către autorităţile locale în funcţie de necesităţi, între anumite limite prevăzute de către Codul Fiscal, corespunzător prevederilor Cartei Europene a Autonomiei Locale, adoptată la Strasbourg la 15.10.1985.

În ceea ce priveşte modul de realizare a calculelor de stabilire a impozitelor şi taxelor anuale datorate de contribuabili bugetelor locale, Codul Fiscal prevede faptul că acest calcul se face prin rotunjire la leu, valorile sub 0,5 RON rotunjindu-se în minus iar cele ce depăşesc 0,5 RON rotunjindu-se în plus, lucru valabil şi în efectuarea calculelor intermediare (impozitele şi taxele pe perioade mai mici de un an, bonificaţiile, corecţiile, determinarea ratelor pe termene de plată, etc.).

În schimb, ori de câte ori din acte, măsurători sau calcule rezultă mărimi ale suprafeţelor utilizate la determinarea taxelor exprimate în fracţiuni de m^2, acestea nu se vor rotunji.

Pentru cazul în care obiectul impozitului este reprezentat de o clădire sau de un teren, calculul impozitului se face în funcţie de

[82] Bostan, Ionel. Drept Financiar Public, Editura Tehnopress, Iaşi, 2008, p.141

Scanned with OKEN Scanner

amplasarea acestuia atât din punctul de vedere al mediului (rural, urban) cât şi din punctul de vedere al zonei în cadrul localităţilor. În acest sens se utilizează anumiţi coeficienţi de corecţie, în funcţie de rangul localităţii (de la 0 la V) şi de zona în cadrul localităţii (de la A la D), prezentaţi în tabelul următor:

Zona în cadrul localităţii	RANGUL LOCALITĂŢII					
	0	I	II	III	IV	V
A	1,30	1,25	1,20	1,15	1,10	1,05
B	1,25	1,20	1,15	1,10	1,05	1,00
C	1,20	1,15	1,10	1,05	1,00	1,95
D	1,15	1,10	1,05	1,00	0,95	1,90

Codul Fiscal mai prevede şi câteva reguli privind calculul termenelor de plată a impozitelor şi taxelor locale, referitoare la momentul din care încep să se numere zilele care constituie perioada de plată, tipul zilelor care se iau în calcul (lucrătoare sau nelucrătoare), excepţiile pentru lunile care au un număr de zile diferit, şi ultima zi a perioadei de plată.

3.1. Impozitul pe clădiri

Subiectul impozitului este reprezentat de orice persoană fizică sau juridică care deţine în proprietate o clădire situată în România, indiferent dacă este deţinută individual sau în asociere cu o altă persoană.

Obiectul impozitului este reprezentat de fiecare clădire deţinută în proprietate de către subiect. Codul Fiscal defineşte noţiunea de clădire ca reprezentând orice construcţie care serveşte la adăpostirea oamenilor, animalelor, obiectelor, produselor, materialelor sau instalaţiilor şi altora asemenea.

Identificarea proprietăţilor (atât în cazul clădirilor cât şi în cazul terenurilor) situate în intravilanul localităţilor rurale şi urbane, precum şi identificarea domiciliului fiscal al contribuabililor se fac potrivit Codului de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr. 92/2003.

Scanned with OKEN Scanner

Excepţii de la plata impozitului pe clădiri se acceptă pentru:
- clădirile instituţiilor publice, sau care aparţin domeniului public sau privat al unei administraţii teritoriale, sau care au trecut în patrimoniul autorităţilor locale, inclusiv cele aflate în administrarea R.A. „Administraţia Patrimoniului Protocolului de Stat", cu excepţia incintelor folosite pentru desfăşurarea de activităţi economice;
- clădirile instituţiilor de învăţământ preuniversitar sau universitar autorizate provizoriu sau acreditate, cu excepţia incintelor în care se desfăşoară activităţi economice;
- construcţiile şi amenajările funerare din cimitire şi crematorii;
- construcţiile speciale (sonde de ţiţei, gaze, sare, platforme marine, hidrocentrale, canalizări, reţele de telecomunicaţii, coşuri de fum, puţuri de mină, baraje, diguri, terasamente, cheiuri, instalaţii, rezervoare, bazine de depozitare, etc.).

Totodată, proprietarii clădirilor nu datorează plata impozitului dacă clădirea este o locuinţă nouă, realizată în condiţiile Legii Locuinţei nr. 114/1996 republicată sau dacă clădirea a fost realizată pe bază de credite destinate stimulării investiţiilor pentru lucrări publice şi construcţii de locuinţe.

Baza de calcul a impozitului pe clădiri datorat de persoanele fizice se stabileşte în funcţie de:

- suprafaţa construită desfăşurată a clădirii, determinată prin însumarea suprafeţelor secţiunilor tuturor nivelurilor, inclusiv a balcoanelor, logiilor, subsolurilor, cu excepţia podurilor nelocuite, a teraselor neacoperite şi a suprafeţei scărilor;
- nivelul la care este situat şi numărul de apartamente din bloc, pentru apartamentele situate în blocuri de locuinţe cu mai multe niveluri[83];
- anul finalizării construcţiei şi tipul construcţiei[84];

[83] pentru apartamentele situate în blocuri cu mai mult de 3 niveluri şi 8 apartamente, coeficientul de corecţie zonală şi de rang se reduce cu 0,1

[84] pentru clădirile finalizate înainte de 1 ianuarie 1951 valoarea impozabilă se reduce cu 20%, iar pentru cele finalizate între 1 ianuarie 1951 şi 1 ianuarie 1978 valoarea impozabilă se reduce cu 10%

Scanned with OKEN Scanner

Impozitul pe clădiri, în cazul persoanelor fizice, se va stabili aplicând cota de impozitare (0,2% pentru clădirile situate în mediul urban, respectiv 0,1% pentru cele din mediul rural) la valoarea suprafeței construite desfășurate, corectând cu coeficienții de amplasare, construcție și vechime, ținând cont și de valoarea impozabilă pe m^2, stabilită prin Codul Fiscal[85].

Impozit pe clădiri = Vi * Nr.m^2 * Cc* Ci unde:

Vi = valoarea impozabilă pe metrul pătrat de construcție;

Nr.m^2 = suprafața construită desfășurată a construcției măsurată în metri pătrați;

Cc = coeficientul de corecție aferent clădirii;

Ci = cota de impozitare.

Dacă o persoană fizică are în proprietate mai multe clădiri utilizabile ca locuință, care nu sunt închiriate altor persoane, impozitul datorat se va majora după cum urmează:

- cu 15% pentru prima clădire în afara celei de domiciliu;
- cu 50% pentru a doua clădire în afara celei de domiciliu;
- cu 75% pentru a treia clădire în afara celei de domiciliu;
- cu 100% pentru cea de-a patra (sau peste) clădire în afara celei de domiciliu.

Ordinea în care se va face majorarea clădirilor va fi stabilită în funcție de data intrării lor în proprietate, după cum rezultă din documentele ce atestă calitatea de proprietar.

În cazul determinării impozitului pe clădiri datorat de persoanele juridice, se ține cont de cota de impozitare și valoarea de inventar a clădirii.

Cota de impozitare este stabilită de consiliile locale și poate varia între 0.25% și 1.5%, conform legii.

Valoarea de inventar a clădirii este reprezentată de valoarea de intrare a clădirii în patrimoniul contribuabilului, înregistrată în contabilitate și poate fi:

- costul de achiziție, în cazul clădirilor dobândite cu titlu oneros;
- costul de producție, în cazul clădirilor ridicate în regie proprie;

[85] aceasta variază între 45 RON pentru construcțiile anexe, executate din lemn și fără instalații pentru utilități și 669 RON pentru construcțiile realizate din beton, cu toate facilitățile

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea actuală estimată, în cazul clădirilor primite ca donaţii;
- valoarea de aport, pentru clădirile intrate în patrimoniu în urma asocierii sau fuziunii;
- valoarea rezultată în urma reevaluării.

În acest caz, valoarea impozitului se determină în felul următor:

Impozitul pe clădiri = Ci * Vinv unde:

Ci = cota de impozitare (%);

Vinv = valoarea de inventar.

Pentru clădirile care fac obiectul contractelor de leasing financiar, impozitul pe clădiri se datorează de către proprietar şi se determină pe baza valorii negociate între părţi şi înscrise în contract, exclusiv taxa pe valorea adăugată aferentă.

Contribuabilii sunt obligaţi să depună declaraţiile fiscale pentru calcularea impozitului pe clădiri la compartimentele de specialitate ale administraţiilor publice locale în a căror rază se află clădirile în termen de 30 de zile de la data dobândirii acestora, obligaţie care revine şi în cazul înstrăinării clădirilor. Pentru contribuabilii care deţin în proprietate mai multe clădiri mai apare şi obligaţia depunerii unei declaraţii speciale, atât în cadrul compartimentelor de specialitate ale autorităţilor locale în a căror rază îşi au domiciliul cât şi la cele în a căror rază se situează clădirile.

Persoanele juridice calculează impozitul datorat autorităţilor locale şi depun declaraţia fiscală până la data de 31 ianuarie a fiecărui an fiscal. Plata impozitului se face în patru rate egale, la datele de 15 martie, 15 iunie, 15 septembrie şi 15 noiembrie, respectiv.

3.2. Impozitul pe teren

Subiectul impozitului este reprezentat de orice persoană fizică sau juridică care deţine în proprietate terenuri situate în România, cu excepţia cazurilor prevăzute de Codul Fiscal pentru care se prevăd scutiri.

Scanned with OKEN Scanner

Acest impozit se datorează bugetelor locale ale unităţilor administrativ teritoriale în cadrul cărora sunt situate terenurile.

Obiectul impozitului este reprezentat de terenurile aflate în proprietatea contribuabililor persoane fizice sau juridice, cu destinaţiile de teren arabil, păşune, fâneaţă, vie. livadă, pădure sau teren cu vegetaţie forestieră, terenuri cu apă, drumuri şi căi ferate sau teren neproductiv.

În cazul terenurilor deţinute în comun de mai mulţi proprietari, fiecare dintre aceştia datorează impozit pe teren pentru partea aflată în proprietatea sa. În cazul în care terenurile sunt deţinute în indiviziune şi nu se poate localiza proprietatea individuală, fiecare proprietar datorează o parte egală din impozitul ce trebuie plătit pentru tot terenul.

Impozitul pe terenuri nu se datorează în cazul în care:

- terenul aparţine cultelor religioase sau unei unităţi locale a unui cult religios cu personalitate juridică;
-terenul aparţine instituţiilor de învăţământ preuniversitar sau universitar acreditate sau autorizate să funcţioneze;
- terenurile aparţin unei instituţii publice, cu excepţia suprafeţelor utilizate pentru activităţi economice;
- terenurile sunt degradate sau poluate şi fac parte dintr-un perimetru de ameliorare, pentru perioada cât au acest statut;
- terenurile legate de sistemele hidrotehnice, sau de navigaţie, infrastructurile portuare şi navigabile, terenurile ocupate de autostrăzi, drumuri naţionale sau drumuri principale, admninistrate de Compania Naţională de Autostrăzi şi Drumuri Naţionale din România;
- terenurile au fost trecute în proprietatea statului sau a unităţilor administrativ-teritoriale, din cauza lipsei moştenitorilor legali sau testamentari;
- terenurile aferente clădirilor[86].

[86] prin suprafaţa de teren acoperită de o clădire, sau suprafaţa aferentă clădirilor se înţelega suprafaţa construită la sol a clădirilor şi se calculează scăzând din suprafaţa totală a terenului suprafaţa la sol a tuturor construcţiilor aflate pe un teren pentru care se datorează sau nu impozit

Scanned with OKEN Scanner

Calculul impozitului se face pe baza unor elemente obiective furnizate atât de către proprietar, dar care se găsesc înscrise şi în registre publice.

Elementele care se iau în considerare la stabilirea impozitului pe teren sunt suprafaţa terenului, rangul localităţii în care acesta este amplasat, zona din cadrul localităţii şi/sau categoria de folosinţă a acestuia, conform încadrării făcute de consiliul local în raza căruia terenul este situat.

Pentru terenurile amplasate în intravilan, mărimea impozitului se calculează înmulţind suprafaţa terenului cu impozitul anual în sumă fixă pe metru pătrat şi cu coeficienţii de corecţie aferenţi categoriei de folosinţă a terenului, rangului localităţii şi zonei din cadrul acesteia în care se situează terenul.

Aşadar, pentru calculul impozitului, în declaraţiile de impunere trebuie specificate următoarele:

- rangul localităţii unde se află situat terenul;
- zona din cadrul localităţii;
- categoria de folosinţă;
- suprafaţa terenului;
- în cazul în care terenul se înscrie la categoria „terenuri cu construcţii", suprafaţa constrită la sol a clădirilor;
- majorările percepute conform art.287 din Codul Fiscal pentru impozitul pe teren.

În cazul terenurilor situate în extravilan, impozitul datorat este calculat în sumă fixă la hectar, indiferent de categoria şi de amplasarea terenului, deci în acest caz trebuie specificate:

- suprafaţa terenului;
- suprafaţa construită la sol a clădirilor, în cazul în care terenul se incadrează la categoria „terenuri cu construcţii";
- majorările percepute conform art.287 din Codul Fiscal pentru impozitul pe teren de către consiliul local.

Contribuabilii care achiziţionează terenuri sunt obligaţi să depună declaraţiile fiscale pentru stabilirea impozitului pe teren la compartimentele de specialitate ale autorităţilor administraţiei publice locale în raza căreia se situează terenurile în termen de 30 de

Scanned with OKEN Scanner

zile de la data dobândirii acestora, aceeaşi obligaţie având-o şi contribuabilii care înstrăinează terenurile.

Impozitul se plăteşte anual în patru rate egale, până la datele de 15 martie, 15 iunie, 15 septembrie şi 15 noiembrie respectiv.

Pentru plata cu anticipaţie se pot acorda bonificaţii stabilite prin hotărâri ale consiliilor locale.

3.3. Taxa asupra mijloacelor de transport

Orice persoană fizică sau juridică, care deţine în proprietate mijloace de transport cu tracţiune mecanică, înmatriculate în România, datorează anual bugetului local al unităţii administrativ teritoriale unde îşi are domiciliul/sediul/punctul de lucru, după caz, taxa asupra mijloacelor de transport.

În cazul mijloacelor de transport care fac obiectul contractelor de leasing financiar, taxa se datorează de către locator. Pentru mijloacele de transport înmatriculate temporar în România, taxa se achită pentru întreaga periaoadă pentru care se solicită înmatricularea. Contribuabilii sunt scutiţi de la plata taxei în cazul în care:

- autoturismele, motociletele cu ataş sau motociclurile aparţin unor persoane cu handicap şi sunt adaptate handicapului acestora;
- navele de transport fluvial, bărcile şi luntrile se utilizează pentru transportul persoanelor fizice cu domiciliul în Delta Dunării, Insula Mare a Brăilei şi Insula Balta Ialomiţei;
- mijloacele de transport aparţin instituţiilor publice;
- mijloacele de transport ale persoanelor juridice sunt utilizate pentru servicii de transport public de persoane în regim urban, suburban sau între localităţi, cu condiţia ca tarifele practicate să fie aceleaşi ca la transportul public.

Taxa se calculează pentru fiecare mijloc de transport în parte, deţinut de persoanele fizice sau juridice, în funcţie de tipul acestuia: autoturisme, autobuze, autocare, microbuze, tractoare, motociclete, motorete scutere, ataşuri, combinaţii de autovehicule sau mijloace de transport pe apă. Pentru stabilirea taxei se aplică taxa fixă la

Scanned with OKEN Scanner

fiecare fracţiune a câte 500 cm^3 din capacitatea cilindrică a motorului. Taxa fixă este stabilită de către administraţiile publice locale, şi creşte pe măsură ce capacitatea cilindrică este mai mare, iar pentru mijloacele de transport marfă şi în funcţie de greutatea vehiculului şi numărul de axe ale acestuia.
Capacitatea cilindrică şi masa totală maximă autorizată se stabilesc din cartea de identitate a mijlocului de transport pentru care se calculează taxa.

Taxa asupra mijloacelor de transport se stabileşte anual şi se datorează începând cu data de întâi a lunii următoare achiziţiei, respectiv până la data de întâi a lunii următoare înstrăinării[87] sau radierii din circulaţie. Se poate plăti anual, în patru rate egale, corespunzătoare trimestrelor, la datele de 15 martie, 15 iunie, 15 septembrie respectiv 15 noiembrie. În cazul în care plata se face cu anticipaţie pentru tot anul, se acordă bonificaţii stabilite de autorităţile locale, în limita legii.

Pentru mijloacele de transport deţinute de nerezidenţi taxa se plăteşte integral în momentul înregistrării mijlocului de transport la compartimentele de specialitate ale autorităţilor publice locale, aferent perioadei pentru care se face înmatricularea, dacă aceasta este mai mică de un an, sau pentru tot anul dacă perioada de înmatriculare depăşeşte un an de zile.

3.4. Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor şi autorizaţiilor

Subiectul impozitului este reprezentat de persoanele fizice sau juridice, rezidente sau nerezidente, care doresc să obţină certificate, avize sau autorizaţii. Plata acestei taxe trebuie să aibă loc înainte de eliberarea actului respectiv.

Tipurile de autorizaţii, certificate sau avize care intră în această sferă sunt următoarele:

[87] înstrăinarea presupune fie transferul dreptului de prorietate asupra mijlocului de transport prin oricare modalitate prevăzută de lege, fie furtul, care trebuie să fie înregistrat la autorităţile competente

Scanned with OKEN Scanner

1. certificatele de urbanism;
2. autorizaţiile de construcţii;
3. autorizaţiile pentru foraje şi excavări;
4. autorizaţiile pentru lucrări de organizare de şantier;
5. autorizaţiile pentru amenajări de tabere de corturi, căsuţe, rulote, campinguri, etc.;
6. autorizaţiile de desfiinţare totală sau parţială a unei construcţii;
7. autorizaţiile pentru racordurile şi branşamentele la reţelele publice de apă-canal, gaze, energie electrică, telefonie, televiziune prin cablu, etc.;
8. certificatele de nomenclatură stradală;
9. prelungirile perioadelor de valabilitate ale certificatelor sau autorizaţiilor obţinute anterior;
10. autorizaţiile pentru desfăşurarea de activităţi economice sau alte autorizaţii similare.

Modul de calcul al taxelor depinde de tipul acestora, după cum urmează:

- pentru eliberarea certificatelor de urbanism, nivelul taxei se stabileşte de către consiliile locale, între limitele prevăzute de Codul Fiscal, în funcţie de mărimea suprafeţei de teren pentru care se solicită certificatul. Taxa va constitui un venit al bugetului local al comunei, oraşului sau municipiului în care este amplasat terenul, chiar dacă eliberarea certificatului se face la nivelul consiliului judeţean.
- pentru terenurile situate în mediul rural, clădirile utilizate ca locuinţă sau anexele la locuinţe aparţinând persoanelor fizice, sau persoanelor juridice, mărimea taxei se reduce cu 50%.
- pentru obţinerea autorizaţiilor de foraje şi excavări, eliberate de către primarii localităţilor în a căror rază se execută operaţiuni precum studii geotehnice, săparea de puţuri, ridicări topografice, exploatări de carieră, sonde de gaze sau petrol sau alte explorări, trebuie depusă o cerere din partea beneficiarului lucrărilor, la departamentul de specialitate al localităţii respective. Autorizaţia se eliberează pentru fiecare an fiscal, sau fracţiuni de an fiscal, iar taxa

Scanned with OKEN Scanner

se va calcula pe fiecare metru pătrat de teren afectat de operaţiunile respective.

- pentru eliberarea autorizaţiei de construire de tabere de corturi, rulote sau campinguri taxa se calculează aplicându-se o cotă de 2% la valoarea autorizată a construcţiei sau amenajărilor.
- pentru obţinerea autorizaţiilor de construcţie, atât de către persoanele fizice cât şi de către persoanele juridice, în urma solicitării trebuie plătită o taxă de 1% din valoarea de proiect a construcţiei respective, proiectul fiind prezentat în conformitate cu condiţiile impuse de Legea 50/1991, inclusiv pentru instalaţiile aferente acesteia.
- pentru cazul când se urmăreşte obţinerea unei autorizaţii de desfiinţare[88] a unei construcţii sau instalaţii taxa se determină aplicând o cotă de 0,1% din valoarea impozabilă a construcţiei, determinată ca în cazul impozitului pe clădiri.

Taxa pentru eliberarea autorizaţiilor privind lucrările de racordare şi branşament la reţelele publice de utilităţi se datorează de către fiecare furnizor al serviciilor respective (apă, gaze, electricitate, telefonie, televiziune prin cablu, etc) pentru fiecare beneficiar în parte şi se stabileşte în sumă fixă pe branşament, de către autorităţile locale, la cererea scrisă a acestora.

Pentru prelungirea valabilităţii certificatelor de urbanism sau a autorizaţiilor de construcţie se percepe o taxă egală cu 30% din valoarea taxei plătite iniţial pentru obţinerea autorizării.

Taxa pentru eliberarea certificatului de nomenclatură stradală şi adresă se datorează de către persoanele care au nevoie de confirmarea realităţii existenţei domiciliului/reşedinţei sau sediului ca persoană fizică sau juridică la o anumită adresă, potrivit nomenclaturii aprobate la nivel de localitate. Taxa se calculează în sumă fixă pentru fiecare certificat eliberat de către primari, în condiţiile OG nr. 33/2002.

[88] prin desfiinţare se înţelege demolarea, dezafectarea sau dezmembrarea parţială a unei clădiri, imstalaţii sau amenajări. Dezafectarea presupune schimbarea destinaţiei unei clădiri

Scanned with OKEN Scanner

Taxa pentru eliberarea autorizaţiilor pentru desfăşurarea activităţilor economice sau pentru alte autorizaţii similare[89] este stabilită de către consiliile locale ca sume fixe, diferenţiat pe mediul rural şi cel urban, cu valori cuprinse între limitele legale prevăzute de Codul Fiscal.

Nu se datorează taxe pentru eliberarea certificatelor de urbanism în următoarele cazuri:

- pentru orice categorie de lucrări referitoare la locaşurile de cult recunoscute oficial în ţară;
- pentru lucrările publice de dezvoltare, modernizare sau reabilitare a infrastructurilor de transport şi lucrările de interes public judeţean sau local;
- pentru lucrările de construcţii ai căror beneficiari sunt instituţiile publice.

3.5. Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă şi publicitate

În acest caz se disting două tipuri de taxe ce se datorează pentru folosirea de mijloace de reclamă şi publicitate:

1. taxa pentru servicii de reclamă şi publicitate
2. taxa pentru afişaj în scop de reclamă

Pentru primul tip de taxă, subiectul impozitului este reprezentat de orice persoană care beneficiază de servicii de reclamă şi publicitate pe teritoriul României, în urma încheierii unui contract cu o altă persoană prestatoare de astfel de servicii, cu excepţia cazurilor în care serviciile de reclamă şi publicitate sunt furnizate prin mijloace de informare în masă.

Taxa se plăteşte către bugetul local al unităţii administrativ teritoriale în raza căreia se prestează serviciile de reclamă şi publicitate şi se calculează aplicând o cotă cuprinsă între 1% şi 3% la valoarea serviciilor de reclamă şi publicitate, valoare care

[89] taxele similare sunt taxele pentru eliberarea autorizaţiilor sanitare de funcţionare, taxele pentru eliberarea de copii hieroglifice de pe planurile cadastrale sau taxele pentru eliberarea certificatelor de producător

Scanned with OKEN Scanner

cuprinde orice plată obţinută pentru aceste servicii, mai puţin taxa pe valoarea adăugată.

Nivelul cotei de taxare se stabileşte anual, de către consiliile locale, iar taxa se plăteşte lunar de către prestatorul serviciului de reclamă şi publicitate.

Pentru al doilea tip de taxă, subiectul impozitului este reprezentat de orice persoană care utilizează un panou, afişaj sau structură de afişaj pentru reclamă şi publicitate plasat într-un loc public, fără să existe un contract de publicitate.

Taxa se datorează tot către autorităţile administraţiei publice locale în raza căreia este amplasat panou, afişajul sau structura respectivă de publicitate, iar valoarea acesteia se calculează anual, înmulţind mărimea suprafeţei panoului sau afişajului, calculată în metri pătraţi cu o sumă fixă stabilită de consiliul local. Suma se stabileşte diferenţiat pentru afişajele de la sediul în care persoanele derulează activităţi economice, faţă de cele amplasate în alte locuri.

În acest scop, persoanele care datorează o astfel de taxă au obligaţia de a depune o declaraţie la compartimentele de specialitate ale autorităţilor administraţiei locale, în baza căreia se va stabili mărimea taxei, urmând ca plata acesteia să se facă trimestrial, în patru rate egale.

3.6. Impozitul pe spectacole

Este un impozit datorat de orice persoană, fizică sau juridică, care organizează manifestări artistice, competiţii sportive sau orice alte activităţi distractive, cu caracter fie permanent, fie ocazional.

În acest caz, impozitul se calculează în cote procentuale din încasările obţinute din vânzarea abonametelor/biletelor de intrare, sau uneori în sumă fixă , în funcţie de suprafaţa incintei în care se organizează astfel de activităţi.

Impozitul se virează către bugetul local al unităţii administrativ teritoriale în raza căreia au loc aceste activităţi, plata făcându-se lunar, până cel târziu la data de 15 a lunii următoare celei

Scanned with OKEN Scanner

în care s-a organizat spectacolul, manifestarea sportivă sau activitatea distractivă.

Pentru a se putea stabili încasările cu titlul de impozit pe spectacole, persoanele care datorează acest impozit au obligaţia:

- să înregistreze biletele de intrare/abonamentele la compartimentul de specialitate al administraţiei publice locale în raza căreia are loc manifestarea;
- să afişeze tarifele la locul în care este programată manifestarea sau în care se vând biletele, cât şi pe acestea;
- să asigure, la cererea autorităţilor de specialitate, documentele justificative privind calculul şi plata impozitului;
- să se conformeze cerinţelor privind tipărirea, înregistrarea, avizarea şi evidenţa biletelor şi abonamentelor, precizate în normele emise de Ministerul Finanţelor, Ministerul Administraţiei Interne, Ministerul Culturii şi Cultelor sau de Agenţia Naţională pentru Sport.

Pentru activităţile distractive de genul videotecilor şi discotecilor impozitul pe spectacole se calculează pe baza mărimii suprafeţei incintei în care acestea au loc, şi se stabileşte pentru fiecare zi de manifestare, înmulţind numărul de metri pătraţi ai suprafeţei incintei cu o sumă fixă, stabilită de consiliul local al localităţii în care manifestarea are loc, diferenţiat pentru videoteci faţă de discoteci (pentru care suma este mai mare), aplicând totdată şi un coeficient de corecţie de la 8; 5; 4; 3; 1,1 la 1, corespunzător rangului localităţii, de la 0 respectiv la V.

În acest caz, persoanele care datorează impozitul au obligaţia de a depune o declaraţie privind programările manifestării activităţilor distractive pe durata lunilor calendaristice, până la data de 15 a fiecărei luni.

Impozitul nu se aplică spectacolelor organizate în scopuri umanitare.

Pentru aceasta, contractele încheiate între organizatorii de spectacole şi beneficiarii sumelor cedate în scopuri umanitare trebuie înregistrate la compartimentele de specialitate ale

Scanned with OKEN Scanner

autorutăţilor administrative în raza cărora se desfăşoară spectacolele sau manifestările înaintea datei la care se vor desfăşura.

3.7. Taxa hotelieră

Acest gen de taxă poate fi instituită de către consiliile locale ale localităţilor asupra cărora acestea îşi exercită autoritatea, conform normelor Codului Fiscal şi este ocazionată de şederea persoanelor într-o unitate de cazare. Hotărârea de a institui taxa hotelieră se adoptă în cursul lunii mai a fiecărui an şi se aplică pentru anul fiscal următor.

Dacă această hotătâre a fost adoptată până la data de 31 mai, persoanele juridice care prestează servicii de cazare sau hoteliere au obligaţia ca în documentele completate la încasarea tarifelor de cazare să evidenţieze distinct valoarea taxei hoteliere şi să verse sumele încasate cu acest titlu la bugetele locale ale comunei, oraşului sau municipiului, până la data de 10 a lunii în curs, pentru încasările din luna precedentă.

Taxa hotelieră se calculează prin aplicarea unei cote stabilite de către consiliul local la tariful de cazare practicat în unitatea respectivă şi se datorează pentru întreaga perioadă de şedere, excepţie făcând unităţile de cazare amplasate în staţiunile turistice, care datorează taxa doar pentru o singură noapte de cazare, indiferent de perioada şederii.

Cota taxei poate să varieze între valorile de 0,5% şi 5% şi se aplică la tariful practicat de unitatea hotelieră, pentru fiecare persoană şi pentru numărul de zile de cazare, dacă unitatea de cazare se situează în alte localităţi decât cele declarate staţiuni turistice, în caz contrar taxa aplicându-se tarifului de cazare doar pentru o singură noapte.

Taxa hotelieră nu se percepe în următoarele cazuri:
- pentru persoanele fizice cu vârsta sub 18 ani, inclusiv;
- persoanele cu handicap sau invalide;
- pensionari, studenţi sau militari în termen;
- veteranii de război sau văduvele acestora.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a fi excluse de la plata taxei hoteliere persoanele fizice trebuie să facă dovada încadrării la una dintre categoriile de persoane precizate mai sus, prin certificate, cupoane de pensie, carnete de student/militar, sau alte documente doveditoare, însoţite de actul de identitate.

La virarea sumelor reprezentând taxa hotelieră, unităţile de cazare cu statut de persoane juridice, ca şi contribuabili, au obligaţia să depună la compartimentele de specialitate ale autorităţilor administraţiei publice locale o declaraţie-decont, în care să specifice sumele încasate şi virate pentru fiecare lună în parte.

3.8. Taxele speciale

Uneori, pentru funcţionarea unor servicii publice locale create pentru a rezolva probleme ale persoanelor fizice şi juridice, consiliile pot institui anumite taxe speciale, în conformitate cu prevederile O.U.G nr. 45/2003 privind finanţele publice locale. Tot acestea vor stabili condiţiile şi sectoarele de activitate, precum şi modul de organizare şi funcţionare a serviciilor publice pentru care se propun taxele respective precizând şi modul în care vor fi consultate sau modul în care se va obţine acordul persoanelor fizice şi juridice beneficiare ale serviciilor respective.

Hotărârile adoptate de către autorităţile locale în legătură cu perceperea taxelor speciale de la contribuabili vor fi afişate la sediul acestora şi publicate potrivit legii.

Acestea taxe se încasează într-un cont distinct de contul bugetului local, doar de la persoanele fizice sau juridice care beneficiază de serviciile pentru funcţionarea cărora s-au instituit, se utilizează doar în scopul pentru care au fost înfiinţate, iar contul de execuţie al acestora va fi aprobat de consiliile comunale, orăşeneşti, municipale sau judeţene, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

3.9. Alte taxe locale

Consiliile locale mai pot institui, pe lângă taxele speciale, taxe zilnice, de mărimi modice, pentru utilizarea temporară a locurilor publice, vizitarea muzeelor sau a altor obiective turistice[90] sau pentru utilizarea echipamentelor destinate obţinerii de venituri, în acest caz taxa aplicându-se unor clase de echipamente precizate de consiliul local (vehicule lente). Codul Fiscal prevede 22 de clase de echipamente speciale pentru care calculul şi plata impozitului de face conform procedurilor elaborate de consiliile locale.

Taxele de natura celor pentru utilizarea temporară a locurilor publice se plătesc după cum urmează:

- pentru parcarea ocazională în locuri dedicate, se achită tariful pentru fiecare oră sau fracţiune de oră, la locul parcării;
- pentru parcarea curentă – taxa se achită lunar, până cel târziu la data de 15 a lunii, inclusiv, pentru luna următoare, sau anual, până cel târziu la data de 15 martie. Pentru perioade mai mici de o lună, plata se face integral, la începutul perioadei;
- pentru depozitări de materiale sau executări de lucrări pe domeniul public taxa se achită la data obţinerii autorizaţiei de la structurile de specialtate din cadru direcţiei de amenajări teritoriu şi urbanism;
- pentru desfacerea de produse cu ocazia târgurilor sau altor manifestări, taxa se plăteşte zilnic sau pe bază de abonament în cazul perioadelor mai lungi de o zi.

Pentru vizitarea obiectivelor turistice taxa se plăteşte în momentul accesului în incinta acestora, pe bază de bilet de intrare.

Pentru deţinerea de către persoanele fizice de echipamente destinate obţinerii de venituri taxa se plăteşte în momentul depunerii declaraţiei fiscale corespunzător numărului de zile cât acestea sunt utilizate în acest scop; dacă perioada de utilizare pentru obţinerea de venit este mai mare de o lună taxa se poate achita până cel târziu la data de 25 a lunii, în avans pentru luna următoare;

[90] taxele se pot impune pentru vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, monumentelor de arhitectură sau monumente arheologice

Scanned with OKEN Scanner

- pentru vehiculele lente deţinute de către persoanele fizice sau juridice taxa se plăteşte până cel târziu la data de 15 martie a anului de referinţă, începând din luna următoare lunii în care au fost dobândite, proporţional cu perioada rămasă până la sfîrşitul anului fiscal şi până la momentul înstrăinării sau scoaterii din funcţiune.

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

1. Amariţei, Ştefan. Finanţe Generale, Editura Junimea, Iaşi, 2002
2. Bistriceanu, Gheorghe, Ana, Gheorghe. Finanțe, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1995
3. Bişa, Cristian,(et col.). Utilizarea Paradisurilor Fiscale – între evaziune fiscală legală şi fraudă fiscală, BMT Publishing House, Bucureşti, 2005
4. Belean, Pavel, Anghelache, Gabriela. Trezoreria Statului, Organizarea, funcţionarea şi sistemul contabil, Editura Economică, Bucureşti, 2004
5. Bostan, Ionel. Drept financiar şi fiscalitate (elemente de teorie şi practică autohtonă), Editura Media-Tech, Iaşi, 1999
6. Bostan, Ionel. Drept financiar public, Editura Tehnopress, Iaşi, 2008
7. Bulgariu, Cătălin. Gestiune Bugetară, Editura Dosoftei, Iaşi, 2003
8. Călin, Magdalena. Datoria Publică, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2006
9. Dariescu, Nadia Cerasela. Drept financiar, Casa de Editură Venus, Iaşi, 2006
10. Dariescu, Nadia Cerasela. Drept procesual fiscal, Casa de Editură Venus, Iaşi, 2007
11. Drehuţă, Emilian, Neamţu, Gheorghe. Bugete publice şi contabilitatea unităţilor bugetare, Editura Agora, Bacău, 2000
12 . Drosu Şaguna, Dan. Drept financiar şi fiscal, Ed. All Beck, Bucureşti, 2003
13. Ionescu, Luminiţa. Controlul şi implicaţiile economice, financiare şi fiscale ale impozitelor indirecte, Editura Economică, Bucureşti, 2001
14. Madgearu, Virgil, N. Agrarianism, Capitalism, Imperialism, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 1999

Scanned with OKEN Scanner

29. ***. Hotărârea Guvernamentală nr. 1278/2002 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernamentale nr. 36/2002 privind impozitele şi taxele locale, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 875/4 decembrie 2002
30. ***. Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 597/ 13 august 2002
31. ***. Hotărârea Guvernamentală nr. 54/2003 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernamentale nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 83/11 februarie 2003
32. ***. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.45/2003 privind finanțele publice locale, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 431/19 iunie 2003
33. ***. Ordonanța Guvernamentală nr. 83/19 august 2004 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal
34. ***. Legea nr. 494/12 noiembrie 2004 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr.83/2004 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal
35. ***. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 138/29 decembrie 2004 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal
36. ***. www. mfinante.ro
37. ***. europa.eu

Scanned with OKEN Scanner

INA CROITORU este cadru didactic la Facultatea de Economie a Universității „Petre Andrei" din Iași, unde predă cursul de fiscalitate. Născută la data de 5 decembrie 1968 la Iași. Este licențiată în Științe tehnice și Științe economice, în urma absolvirii ciclurilor universitare lungi în cadrul Universității Tehnice „Gheorghe Asachi" Iași (1994) și al Universității „Petre Andrei" din Iași (2002). În prezent este doctorand al Universității „Dunărea de Jos" din Galați, în domeniul Managementului

Scanned with OKEN Scanner